

2-2014

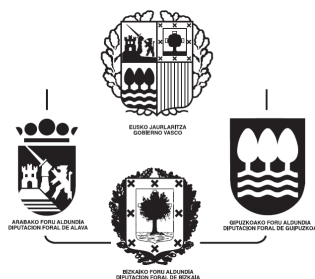
ZERGA

GACETA TRIBUTARIA DEL PAIS VASCO

ZERGAK

GACETA TRIBUTARIA
DEL PAÍS VASCO

EUSKADIKO
ZERGA-KOORDINAZIORAKO
ORGANOA



ÓRGANO
DE COORDINACIÓN
TRIBUTARIA DE EUSKADI

2014
2

ERREDAKZIO-BATZORDEA/CONSEJO DE REDACCIÓN

Juan Miguel Bilbao Garai (Lehendakaria/Presidente)

Miren Itziar Agirre Berriotxo (Zuzendaria/Director)

Jon Martínez Alonso, José Rubí Cassinello, Miren Itziar Miner Canflanca, Zuriñe Embid Zubiria

ERREDAKZIO ORDEZKO BATZORDEA/COMITÉ DELEGADO DE REDACCIÓN

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

ADMINISTRAZIOA ETA ERREDAKZIOA/ADMINISTRACIÓN Y REDACCIÓN

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

Gaztelako Atea/Portal de Castilla, nº 15 – 1007 Vitoria-Gasteiz

Telefona/Teléfono: 945/016770 – Faxa/Fax: 945/016771

ARGITARATZAILEA/EDITA

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

AZALA/PORTADA

José Luis Robertson Mendizabal

LEGE-GORDAILUA/DEPÓSITO LEGAL

VI-522/93

ISSN – 2253 - 7805

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

«ZERGAK Gaceta Tributaria del País Vasco» aldizkarian parte hartu nahi dutenek Euskadiko Zerga-Koordinaziorako Organoa igarri behartu dituzte beren idazlariak.

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

Erredatzio Kontseilua beretzat gordetzen du jasotako artikulak argitaratzeko eskubidea, auzer ebaluatzaile anonimo baten edo bat-zuen iritzia ezagutuko duelarik.

Idazlana argitratzeak ez du, derrigorrez, bertan jakinarazi diren aburuekiko adostasunik adierazi nahi, iritziak egilearen erantzukizunhean gel-ditzen baitira.

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

- Se remitirá una copia del trabajo en formato papel y otro bajo soporte magnético.
- La extensión del artículo no debe superar las 30 páginas, a doble espacio.
- Los artículos deberán ir acompañados de un resumen, cuya extensión no deberá exceder de 100 palabras.
- Si el artículo incluye representaciones gráficas, se deberán incluir los datos numéricos que sirven de base para su elaboración.
- Los autores incluirán su nombre y dirección completos, teléfono y DNI.
- Los trabajos podrán ser redactados en cualquiera de las dos lenguas oficiales de la C.A.P.V.

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

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

E ditorial

5

A ctualidad Fiscal

Actualidad Álava

21

Actualidad Bizkaia

35

Actualidad Gipuzkoa

57

Actualidad Unión Europea: Informe sobre Fiscalidad de la UE abr-oct/2014

64

E studios y Colaboraciones

Régimen fiscal aplicable a las microempresas, pequeñas y medianas empresas en la nueva normativa del Impuesto sobre Sociedades.

Javier Armentia Basterra.

Jefe del Servicio de Normativa Tributaria de la Diputación Foral de Álava.

91

Principales novedades del nuevo Reglamento del IRPF del Territorio Histórico de Álava.

Fernando Achótegui y Esther Urruzola.

Técnicos de la Diputación Foral de Álava.

107

La aplicación de la nueva normativa sobre actualización de balances en el Impuesto sobre Sociedades.

Juan Calvo Vérez

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

123

R eferencias

DOCUMENTOS DE INTERÉS

- Plan Conjunto de Lucha contra el Fraude Fiscal en el País Vasco para el año 2014. Comisión de Lucha contra el fraude fiscal

141

- Convenio de Colaboración en materia de emisión de informes a los efectos de la aplicación de la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación de la normativa foral del Impuesto sobre Sociedades

151

CONSULTAS OCTE

- CONSULTA 2014.4.14.1 – IRPF: Imputación temporal concepto retributivo de carácter variable (en función de objetivos) satisfecho al personal

157

- CONSULTA 2014.8.7.2 – IS: Calificación de préstamos participativos concedidos a otras sociedades por parte de una sociedad patrimonial

158

- CONSULTA 2014.8.7.3 – IS: Cuestiona si las participaciones en la SICAV reciben la consideración de valores a efectos del posible tratamiento fiscal de la consultante como sociedad patrimonial

162

CONSULTAS COMISIÓN DE COORDINACIÓN Y EVALUACIÓN NORMATIVA

- Consulta 2014.4.13.2 – ISD: Donación de bienes muebles a hija que en los 365 días anteriores a la donación ha residido en territorio común y foral y durante los últimos 5 años ha residido temporalmente en el extranjero

167

- Consulta 2014.6.4.1 – IVA: Empresa domiciliada en territorio foral que realiza montaje de planta industrial en Irlanda. Tratamiento de la operación en el IVA a efectos del cálculo del volumen de operaciones

172

RESOLUCIONES DE LA JUNTA ARBITRAL DEL CONCIERTO ECONÓMICO

- Se deniega la solicitud de personación en el conflicto a los administradores concursales del obligado tributario afectado. Resolución **R 1/2014** Expediente 03/2012
- Objeto de conflicto: domicilio fiscal de las personas jurídicas. Cambio de domicilio. Administración competente para la devolución del IVA soportado durante el período de construcción y establecimiento de las instalaciones. Resolución **R 4/2014** Expediente 02/2011
- Alegada por una de las Administraciones la imposibilidad de pronunciarse sobre el volumen de operaciones del sujeto pasivo por estar las actuaciones de comprobación paralizadas como consecuencia del propio planteamiento del conflicto ante la Junta Arbitral, ésta acuerda la inadmisión del conflicto para eliminar así el obstáculo alegado. Resolución **R 5/2014** Expediente 28/2008

ESTADÍSTICAS

Recaudación por Tributos Concertados de la CAE enero-septiembre 2014. Previsión cierre 2014 y estimación ingresos tributarios 2015 (CVFP octubre 2014). Igor Guinea Palacios

Normativa Tributaria

Territorios Históricos de Álava, Bizkaia, Gipuzkoa, Comunidad Autónoma del País Vasco, Comunidad Foral de Navarra y Administración del Estado

183

185

197

201

207



2014ko martxoaz geroztik –aldizkari honen aurreko zenbakia orduan itxi zen– urtearen amaiera arte, foru-erakundeek zerga-alorrean garatu duten arau-jarduerak ez du izan, oro har, aldaketa handiei ekiteko asmorik. Aitzitik, espero zitekeen moduan, xede nagusia izan da zergen foru-sistema garatzea, eta 2013ko amaieran eta 2014ko hasieran gertatutako bi aldaketa garrantzitsu hauen arabera egokitzea: alde batetik, zuzeneko zerga nagusien erreforma (PFEZa, sozietate-zerga, eta oinordetza eta dohaintzen gaineko zerga), lurralde historiko bakoitzeko Batzar Nagusiek onetsita; eta bestetik, 2014ko urtarrilaren 16ko Kontzertu Ekonomikoaren Batzorde Mistoaren bileran zerga-figura berri batzuei buruz Estatuaren eta Euskadiren artean egindako hitzarmena, gero apirilaren 21eko 7/2014 Legeak, Euskal Autonomia Erkidegoarekiko Kontzertu Ekonomikoa onartzen duen maiatzaren 23ko 12/2002 Legea aldatzen duenak, berretsi zuena.

Horrenbestez, 2014an, foru-ogasunek zenbait araudi berrikusteko eta egokitzeko lan handia egin behar izan dute, berriki onetsitako zuzeneko zergak erregulatuko dituzten arauak behar bezala garatze aldera, beste araudi batzuk onestea helburu hartuta. Zehazki, foru-aldundiek Euskadiko Zergen Koordinaziorako Organoan aurkeztu dituzte, urtean zehar, PFEZaren eta sozietate-zergaren erregelamenduak onesteko foru-dekretuen proiektuak, eta gero, hein batean behintzat, onetsi eta argitaratu dira. Horren berri ematen da

La actividad normativa tributaria desarrollada por las instituciones forales desde marzo de 2014 – fecha de cierre del anterior número de esta revista– hasta el final del año no se ha dirigido en líneas generales a acometer cambios de gran calado, sino que, como cabía esperar, se ha orientado fundamentalmente al desarrollo y la adaptación del sistema tributario foral a los dos importantes cambios que se produjeron a finales de 2013 y principios de 2014: por un lado la reforma de los principales impuestos directos, el IRPF, el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD) que aprobaron las respectivas Juntas Generales de los Territorios Históricos y, por otro, la concertación de una serie de nuevas figuras tributarias acordada entre el Estado y el País Vasco en reunión de la Comisión Mixta del Concierto Económico de 16 de enero de 2014 y refrendada posteriormente mediante la Ley 7/2014, de 21 de abril, que modifica la Ley 12/2002, de 23 de mayo, que aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco.

En consecuencia, durante 2014 las haciendas forales han tenido que afrontar una intensa labor de revisión y adaptación de diversos reglamentos, para aprobar otros que desarrollen convenientemente a nivel reglamentario las normas reguladoras de los impuestos directos recientemente aprobadas. En particular, las Diputaciones Forales han ido presentando en el Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi a lo largo del año los respectivos proyectos de decreto foral por los que se aprueban el Reglamento del IRPF y el del

"Zergak gaur egun" atalean, bai eta 2014ko martxotik azarora bitartean onetsitako xedapenen bidez amaitu diren zergen alorreko araugintzako gainerako foru-jardueren berri ere. Halaber, oraindik orain onetsitako PFEZaren erregelamenduak dakartzan berrikuntzak dira Zergak aldizkariaren zenbaki honetan argitaratutako hiru kolaborazioetako baten gai nagusia.

2014an garatu diren araugintzako foru-jardueren baldintzatzaile gisa adierazitako bigarren faktoreari dagokionez –zerga berrien hitzartzea arautze aldera Kontzertu Ekonomikoan egindako aldaketak–, lehen aipatutako 7/2014 Legea onetsi ostean, zergen alorreko arau-multzoa egokitu behar izan da, zerga berri hauei dagozkien zenbait mailatako xedapenak onestearen bidez: joko-jardueren gaineko zerga berria, energia elektrikoaren ekoizpenaren balioaren gaineko zerga, kreditu-erakundeetako gordailuen gaineko zerga, berotegi-efektua duten gas fluoratuen gaineko zerga, ekoizpenaren gaineko eta erregai nuklear agortua eta hondakin erradioaktiboak instalazio zentralizatuetan biltegitratzearen gaineko zerga berriak, eta loteria eta apustu batzuen sarien gaineko zerga. Xedapen horien guztien berri laburrak edo iruzkinak jasota daude, halaber, "Zergak gaur egun" atalean.

Bestalde, Estatuko Administrazioa gauzatzen ari da, pixkanaka, aspaldi iragarritako zerga-erreforma, eta azaroaren 28an Estatuko Aldizkari Ofizialean argitaratu ziren erreformaren lau ardatzak osatzen dituzten legeetako hiru: PFEZa eta ez-egoiliarren errentaren gaineko zerga aldatzen dituen legea; sozietate-zergak arautzen dituen 26/2014 lege berria; eta BEZa, zerga bereziak eta ingurumen-zergak aldatzen dituen legea. Oraindik izapidetu gabe dago Zergen Lege Orokorren erreforma onetsiko duen legea. Erreforma horrek, partzialki bada ere, zuzeneko eta berehalako eragina du foru-aldundien zerga-sisteman. Zehazki, Euskadiko erakunde eskudunek ahalmen

Impuesto sobre Sociedades, que posteriormente ya han sido al menos en parte aprobados y publicados. De ello, y del resto de la actividad normativa tributaria foral que ha concluido con la aprobación de las correspondientes disposiciones entre marzo y noviembre de 2014 se da cuenta en la sección de "Actualidad Fiscal". Asimismo, las novedades del Reglamento del IRPF recientemente aprobado son el tema central de una de las tres colaboraciones que se incluyen en este número de Zergak.

Respecto al segundo factor que hemos señalado como condicionante de la actividad normativa foral desarrollada a lo largo de 2014 -las modificaciones en el Concierto Económico para regular la concertación de los nuevos impuestos- tras la aprobación de la Ley 7/2014 a la que hemos hecho referencia se ha requerido la adecuación del cuerpo normativo tributario mediante la aprobación de diversas disposiciones de diferentes rangos que afectan a cada uno de los nuevos impuestos: al nuevo Impuesto sobre Actividades de Juego, al Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica, al Impuesto sobre los Depósitos en la Entidades de Crédito, al Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero, a los nuevos Impuestos sobre la Producción y sobre el almacenamiento del combustible nuclear gastado y residuos radiactivos y al gravamen sobre los premios de determinadas loterías y apuestas. Todas esas disposiciones son igualmente objeto de reseña o comentario en la sección de "Actualidad Fiscal".

Por su parte, la Administración del Estado ha ido concretando su reforma tributaria largamente anunciada y el 28 de noviembre se publicaron en el BOE tres de las cuatro leyes principales sobre las que pivota la reforma: la Ley que modifica IRPF e IRNR, la nueva Ley 26/2014 del Impuesto sobre Sociedades y la Ley que modifica el IVA, los Impuestos Especiales y los tributos medioambientales, quedando pendiente de tramitación la Ley que aprobará la reforma de la Ley General Tributaria. Esta reforma, aunque de manera parcial, tiene una incidencia directa e inmediata en el sistema tributario foral, en particular respecto a aquellos aspectos de los impuestos concertados

eza dela-eta arautu ezin dituzten zerga hitzartuen zenbait alderditan; beraz, aintzat hartu eta foru-araudian aplikatu beharko dira. Aipatutako lehenengo bi lege horiek, PFEZarenak eta sozietate-zergarenak, euskal zerga-sistemaren alderdi zehatz batzuetan soilik izango dute eragina, printzipioz, baina hirugarrena, BEZa eta zerga bereziak aldatzen dituenak, araubide komuneko zerga hitzartuei buruzkoa denez, oro har aplikatu beharko dute foru-ogasunek.

Gainontzean, "Zergak gaur egun" atalean zehatz-mehatz adierazita dago foru-erakundeei 2014ko apiriletik azarora bitartean zergen arloan izan duten araugintza-jarduera. Halaber, foru-aldundietako zerga-araudiaren edo zerga-politikaren zerbitzuek gaurkotetasunagatik edo esanahi bereziagatik nabarmendu dituzten xedapen batzuen iruzkina ere egin dugu.

Euskadik Bruselan duen ordezkarietako langileek Europar Batasuneko zergen arloko berriei buruz egin duten kronikak 2014ko martxotik urrira bitartean zergen inguruan gertatutako gorabehera esanguratsuenen berri ematen du, eta bederatzi atal handitan dago egituratuta: i) sarrera, ii) aurrezkien gaineko zergak, iii) sozietateen gaineko zergak, iv) BEZa, v) transakzio finantzarioen gaineko zerga, vi) zerga bereziak, vii) lankidetzak, viii) prozedurak, eta azkenik, ix) txostenei eta argitalpenei buruzko atala.

Atariko atalean balantze orokor bat egiten du, politika fiskalaren ikuspegitik, urtearen lehenengo seihilekoan Greziak egikaritutako presidentetzari buruz; halaber, laburbiltzen du bigarren seihilekoan, Italia presidente dela, egindako politika fiskalaren programa.

Aurrezkien gaineko zergei dagokienez, berresten da 2014/48/EB Zuzentaraua, 2003/48/EE Zuzentaraua erreformatzen duena, aintzat hartuko dela, interesen ordainketa gisa eskuratutako aurrezki-errendimenduen fiskalitatearen alorrean, eta gai horretan Europako beste estatu batzuekin (Suitza, Liechtenstein,

en que las instituciones competentes del País Vasco carecen de capacidad normativa, y que por tanto será preceptivo trasponer y aplicar a la normativa foral. Así, si bien las dos primeras leyes relacionadas anteriormente, la del IRPF y la del Impuesto sobre Sociedades afectarán en principio sólo de manera puntual a algunos aspectos sistema tributario vasco, la tercera de ellas, la que modifica IVA e Impuestos Especiales, al referirse a impuestos concertados de normativa común, habrá de aplicarse con carácter general por las Haciendas Forales.

Por lo demás, la actividad normativa de las instituciones forales en materia tributaria entre abril y noviembre de 2014 se relaciona de forma exhaustiva en la sección de "Actualidad Fiscal", junto con el comentario de una selección de disposiciones que los Servicios de Normativa Tributaria o de Política Fiscal de las Diputaciones Forales han destacado por su actualidad o especial significación.

La crónica de la actualidad fiscal en la Unión Europea que elabora el personal de la Delegación de Euskadi en Bruselas da cuenta de lo más significativo en materia de fiscalidad acontecido entre los meses de marzo y octubre de 2014, estructurándose en nueve grandes apartados: i) introducción, ii) fiscalidad del ahorro, iii) fiscalidad de las sociedades, iv) el IVA, v) el Impuesto sobre las Transacciones Financieras, vi) los Impuestos Especiales, vii) cooperación, viii) procedimientos y un último apartado ix) sobre informes y publicaciones.

El apartado introductorio hace un balance general, desde la óptica de la política fiscal, de la presidencia griega ejercida durante el primer semestre del año y resume asimismo el programa de política fiscal de la presidencia italiana del segundo semestre.

En cuanto a la fiscalidad del ahorro se confirma la adopción de la Directiva 2014/48/UE por la que se reforma la Directiva 2003/48/CE en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses y se informa de la situación de las negociaciones en esta misma materia con

Monako, Andorra eta San Marino) egindako negozioen egoerari buruzko informazioa ematen dugu.

Sozietateen fiskalitatearen eremuan, lau gai desberdinei buruzko informazioa ematen dugu: i) ECOFINeko zuzeneko fiskalitateari buruzko lantaldeak –Euskadik ordezkari du bertan, Estatuko ordezkari berruak– 2014ko apiriletik urria bitartean egindako bileretan emandako urratsak, Kontseiluak sozietate-zergaren oinarri finkatu komuniari buruz egindako zuzentarau-proposamenari dagokionez (BICCS), ii) Europar Batasuneko beste estatu kide batzuetan diharduten jatorrizko sozietateei eta filialeei aplikatu beharreko zerga-araubide erkideari buruzko 2011/96/EB Zuzentaraua aldatzen duen Kontseiluaren zuzentarau-proposamen berria, Batzordeak 2013ko azaroaren 25ean aurkeztua, eta Batzordeak ez-ezarpen bikoitza sailhesteaz duen kezkari erantzuten diona (zerga-oinarriaren higadura eta etekinen transferentzia) dela-eta sortutako azken gorabeherak, iii) estatu kide desberdinetako sozietate elkartuen artean egindako interes eta kanonen ordainketei aplikatzeko zerga-araubide komun bati buruz Kontseiluak egindako zuzentarau-proposamena, eta iv) enpresen fiskalitateari buruz ereduak kodearen lantaldeari egindako lan eta enkarguak.

BEZari dagokionez, EBko fiskalitateari buruzko txostenaren ardatza zergaren araubide berria da. Izan ere, 2015etik aurrera, azken kontsumitzaileei emandako telekomunikazio-, irratihedapen- eta telebista-zerbitzuak eta zerbitzu elektronikoz guztiak hartzailearen egoitzan kokatuko dira. Araudian egindako aldaketan azalpen xehatua erantsi dugu, bai eta Europako Batzordeak auzitegiaren galdera eta erantzunen multzoa ere, BEZaren araubide berri horren benetako aplikazioa argitze aldera.

Transakzio finantzarioen gaineko zergari buruzko atalean, berriz, Tobin tasa esaten zaion zergaren funtsak gogorarazten ditugu, bai eta Batzordeak 2013ko otsailean transakzio finantzarioen gaineko zergari buruz aurkeztu zuen zuzentarau-proposamenaren aurrekariak ere. Halaber, EBko Justizia Auzitegiaren 2014ko apirilaren 30eko epaiaren

terceros países europeos: Suiza, Liechtenstein, Mónaco, Andorra y San Marino.

En el ámbito de la fiscalidad de las sociedades se informa sobre cuatro cuestiones diferenciadas: i) los avances en las reuniones del grupo de fiscalidad directa del ECOFIN -que cuentan con representación del País Vasco integrando la delegación del Estado- celebradas entre los meses de abril y octubre de 2014, en relación con la propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCS), ii) las novedades respecto a la propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2011/96/UE relativa al régimen común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, presentada por la Comisión el 25 de noviembre de 2013 y que responde a la preocupación de la Comisión por evitar la doble no imposición (erosión de base tributaria y transferencia de beneficios), iii) la propuesta de Directiva del Consejo relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros y la inclusión en dicha propuesta de una cláusula antiabuso y iv) los trabajos y encargos al Grupo Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas.

Respecto al IVA, el Informe sobre Fiscalidad en la UE se centra en la nueva normativa del Impuesto que, a partir de 2015, localiza en sede del destinatario todos los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos prestados a consumidores finales. Se incluye una explicación detallada de los cambios introducidos en la normativa, así como una batería de preguntas y respuestas seleccionadas por la Comisión Europea para clarificar la aplicación efectiva de este nuevo régimen del IVA.

En el apartado dedicado al Impuesto sobre las Transacciones Financieras se recuerdan los fundamentos de la llamada tasa Tobin y los antecedentes de la propuesta de Directiva presentada por la Comisión en febrero de 2013 sobre el Impuesto sobre las Transacciones Financieras. Asimismo se hace eco de la Sentencia del Tribunal

berri ematen dugu. Izan ere, horren bidez ezetsi zen Erresuma Batuak eta Irlandak jarritako erre-kurtsoa, Kontseiluak baimendu zuelako estatu ki-deen multzo baten –haien artean Espainia– lankidetzaren sendotua, finantza-transakzioen gai-neko zerga sartzea baimentzeko. Errekurtsioan alegatu zuten lurraldez kanpoko ondorioak eragi-ten zituela parte hartzen ez zuten herrialdeetan.

Zerga bereziei dagokienez, italiar presidentetzari agindutako lanaren berri ematen dugu, produktu energetikoen eta elektrizitatearen zergen ere-muan, eta greziar presidentetzak egindako plan-teamenduak eta emandako urratsak laburbiltzen ditugu, 2003/96/EE Zuzentaraua aldatzen duen Kontseiluaren zuzentarau-proposamenari dago-kionez (horren bidez energiako eta elektrizitateko produktuengaineko zergen erregimen komunita-rioaberregituratzen da) eta proposamen horri bu-ruzko eztabaida biziak sortu dira, 2011n aurkeztu zenetik.

Lankidetzaren eremuan, txostenak aztertzen duen gai nagusia da Kontseiluaren zuzentarau-proposamena –Batzordeak 2013ko ekainean aur-keztua– 2011/16/EB Zuzentaraua aldatzeko, zergen arloko informazio-truke automatikoaren betebeharrari dagokionez. Eremu horretan berriki egindako lanen helburua da ELGArekin koordi-natzea, mundu-mailan zerga-informazioa trukatzeko duen eredua laster ematekoa den zuzentarau-proposamenean txertatze aldera, urriaren erdialdean ECOFIN Kontseiluan akordio bat lortu ostean.

Halaber, 2014ko martxotik urrira bitarteko EBko zergei buruzko txostenak, batetik, Batzordeak egindako irizpen arrazoituak jasotzen ditu: i) Hun-gariari, tabakoaren produktuen merkataritza mu-ritzten duten neurriak bertan behera utz ditzan, ii) Irlandari egindako eskaera laketontziek zerga gut-xiagoko erregairik ez dutela erabiltzen berma-dezan, iii) Herbehereei egindako eskaera, beste estatu kide batean edo EEKo herrialde batean (Norvegia, Liechtenstein eta Islandia) ezarritako aseguru-enpresei ordaindutako jatorri nederlan-darreko dibidenduen zerga diskriminatzaileak

de Justicia de la UE de 30 de abril de 2014, des-estimatoria del recurso presentado por el Reino Unido e Irlanda del Norte contra la decisión del Consejo de permitir la cooperación reforzada de un grupo de Estados miembros –entre ellos Es-paña– para introducir un impuesto sobre las trans-acciones financieras, en el que alegaban efectos extraterritoriales para los países no participantes.

En cuanto a los Impuestos Especiales se informa sobre el trabajo encomendado a la Presidencia italiana en el ámbito de la imposición de los pro-ductos energéticos y de la electricidad y se resu-men los planteamientos y avances durante la Presidencia griega respecto a la propuesta de Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2003/96/CE por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos ener-géticos y de la electricidad, propuesta que ha sido objeto de intensos debates desde su presen-tación en 2011.

En el ámbito de la cooperación, el asunto central que trata el Informe es el desarrollo de la pro-puesta de Directiva del Consejo –presentada por la Comisión en junio de 2013– que modifica la Di-rectiva 2011/16/UE por lo que se refiere a la obli-gatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad. Los tra-bajos más recientes en esta área se orientan hacia la coordinación con la OCDE a efectos de incorporar su modelo de intercambio mundial de información fiscal en la propuesta de Directiva que previsiblemente se adoptará en breve, tras alcanzarse un acuerdo en el Consejo ECOFIN de mediados de octubre.

Asimismo, el informe sobre fiscalidad en la UE del periodo marzo-octubre 2014 se hace eco, por un lado, de los dictámenes motivados emitidos por la Comisión: i) petición a Hungría de que ponga fin a las medidas que restringen el comercio de los productos del tabaco, ii) instancia a Irlanda para que garantice que los barcos de recreo no usen combustible de gravamen inferior, iii) peti-ción a los Países Bajos de que pongan fin a la im-posición discriminatoria de dividendos de origen neerlandés pagados a las empresas de seguros establecidas en otros estados miembros o en un

bertan behera utz ditzaten, iv) Zipreri egindako eskaera, arau fiskalak egokitu ditzan, Kroazia EBn sartu dela aintzat hartuta, v) Frantziari eskatzen zaio kirol-ekitaldietarako sarrerei BEZa ezartzea, ikuskizunentzako berariazko zergarik ez duten kasuetan, vi) Estoniari egindako eskaera, zigarreten salmenta eta merkataritzari buruzko araudia alda dezan, eta vii) Greziari egindako eskaera formal, lurreko mugetan zergarik gabeko gasolina-zerbitzuguneei buruzko legedia alda dezan, viii) Greziari egindako eskaera, atzeriko bandera duten itsasontziei zerga diskriminatzaileak ezartzea bertan behera utz dezan, eta ix) Italiari egindako eskaera, beste estatu kide batzuetako edo EEKo irabazi-asmorik gabeko erakundeentzako legatuak diskriminatzen dituen oinordetza-zergari buruzko araudia alda dezan. Bestalde, iruzkin labur batzuk egiten dira Batzordeak Europar Batasuneko Justizia Auzitegiaren aurrean jarritako errekurtso hauei buruz: i) Frantziaren aurka, atzeriko onura publikoko erakundeentzako dohaintzei dagokienez, ii) Portugalen aurka, zigarreten zerga bereziei buruzko arauak direla-eta, iii) Erresuma Batuen aurka, erregaia markatzeari buruzko arauak ez betetzeagatik, iv) Alemaniaren aurka, EBkoak ez diren operadorei BEZa itzultzeko arauengatik, eta v) Herbehereen aurka, ur-kirol zehatz batzuk BEZa ordaintzetik ez salbuestearen ondorioz. Orobat, EBko Justizia Auzitegiaren hiru epairi buruzko aipamen labur bat egiten da, eta estatu-laguntzei dagokienez, aipatzen da Europako Batzordeak onetsi duela zinema-produkzioei eta ikus-entzunezkoei dedukzio fiskalak ezartzeko Espainiako araubidea.

Amaitzeko, Europar Batasuneko fiskalitateari buruzko txostenaren IX. atalean zenbait argitalpen interesgarri zerrendatuta daude, eskuratzeko helbideak adierazita.

"Azterlanak eta kolaborazioak" atala hiru artikuluk osatzen dute oraingoan. Haietatik lehenengoa da "Mikroenpresei eta enpresa txiki eta ertainei aplikatu beharreko zerga-erregimena sozietate-zergaren araudi berrian", eta Arabako Foru Aldundiko Zerga

país del EEE (Noruega, Liechtenstein e Islandia), iv) petición a Chipre de que adapte sus normas fiscales para reflejar la adhesión de Croacia a la UE, v) se insta a Francia a que sujete al IVA las entradas a acontecimientos deportivos cuando no estén sujetas al impuesto específico sobre espectáculos, vi) solicitud a Estonia de que modifique su legislación sobre la venta y comercialización de cigarrillos, vii) petición formal a Grecia de que modifique su legislación sobre las estaciones de servicio libres de impuestos en sus fronteras terrestres, viii) petición a Grecia de que abandone su imposición discriminatoria a los buques con pabellón extranjero y ix) petición a Italia de que modifique la legislación sobre el impuesto de sucesiones que discrimina los legados a organizaciones sin ánimo de lucro de otros estados miembros o el EEE. Por otra parte, son objeto de un breve comentario los siguientes recursos de la Comisión ante el Tribunal de justicia de la unión Europea: i) contra Francia en relación con las donaciones a organismos de utilidad pública extranjeros, ii) contra Portugal por sus normas sobre los impuestos especiales para los cigarrillos, iii) contra el Reino Unido por incumplimiento de las normas sobre el mercado de combustible, iv) contra Alemania por sus normas sobre devolución del IVA a los operadores de fuera de la UE y v) contra los Países Bajos por no eximir del IVA determinadas actividades de deporte acuático. Se incluye también una breve reseña de tres sentencias del Tribunal de Justicia de la UE y, en relación con las ayudas de Estado, se hace referencia a la aprobación por parte de la Comisión Europea del régimen español de deducciones fiscales para producciones cinematográficas y audiovisuales.

Por último, en el apartado IX del Informe sobre Fiscalidad en la Unión Europea se relaciona una serie de publicaciones de interés indicando las correspondientes direcciones de acceso.

La Sección de "Estudios y Colaboraciones" se compone en esta ocasión de tres artículos. El primero de ellos, bajo el título "Régimen fiscal aplicable a las microempresas, pequeñas y medianas empresas en la nueva normativa del Impuesto sobre Sociedades" tiene por autor al

Araudiaren zerbitziburua da egilea, Javier Armentia.

Lan horren xedea da mikroenpresei eta enpresa txiki eta ertainei aplikatu beharreko zerga-erregimenaren berezitasunak azpimarratzea.

Gai horretara lehen hurbilketa egiteko baliagarriak dira sozietate-zerga arautzen duten bi foru-arau berrien zioen azalpenetan bertan erakunde horiei buruz jasotako bi erreferentzia hauek:

- Adierazi bezala, sozietate-zergari buruzko foru-arau berriak mikroenpresei arreta berezia ematen die "enpresa proiektuen ezarpena eta garapena errazteko, haien zerga-kostu zuzenak eta zeharkakoak jaitziz, haien mozkinen berrinbertsioa sustatuz, ahalmena eta tamaina handitu ahal izan ditzaten, eta haien zergapetzea sinplifikatuz. Ikuspegi horretatik nabarmentzekoa da beren beregiko tratamendua ezarri dela mikroenpresentzat, hau da, 10 langile baino gutxiago eta urtean 2 milioi eurotik beherako eragiketen eta aktiboen zenbatekoa duten enpresentzat. Horrelakoentzat, foru-arauaren proposamen honetan jasotako babesak eta erraztasunak benetako inboluzioa dira".
- Bestalde, honako hau adierazten du: "araubide orokorrean sartu dira enpresa txiki eta ertainen araubide berezia...". Baina egileak zehazten du zioen azalpenean aipatzen den eransketa hori ez dela ulertu behar berezitasun fiskalen desagertze gisa; izan ere, araubide orokorrean sartzen dira, baina arau berezi batzuk dituzte. Beste modu batean esanda: mikroenpresek eta enpresa txiki eta ertainek, araubide orokorraren barruan sistematikoki kokatuta egon arren, arau bereziak dituzte, aurreko legedian bezala, eta sozietate-zergaren araubide orokorra aplikatzen zaien erakundeetatik bereizten dira. Horrenbestez, funtsean, artikulua aipatzen dituen entitateei aplikatu

Jefe del Servicio de Normativa Tributaria de la Hacienda Foral de Álava, Javier Armentia.

Su trabajo tiene por objeto resaltar las especialidades o peculiaridades del régimen fiscal aplicable a las microempresas, pequeñas y medianas empresas.

Para una primera aproximación a la materia sirven las dos referencias a este tipo de entidades que se contienen en la propia exposición de motivos de las nuevas normas forales reguladoras del Impuesto sobre Sociedades:

- Como se indica, la nueva Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades presta una atención especial 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 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".
- Por otra parte se señala que "han sido incorporados al régimen general los regímenes especiales de las pequeñas y medianas empresas...". Ahora bien, precisa el autor que esta incorporación a la que hace referencia la exposición de motivos no debe ser entendida como sinónimo de eliminación de especialidades fiscales, sino como incorporación al régimen general pero disponiendo de reglas especiales. O dicho de otra forma, las microempresas, pequeñas y medianas empresas, a pesar de estar ubicadas, sistemáticamente hablando, dentro del régimen general, disfrutaban, al igual que en la legislación anterior, de normas especiales que las diferencian de las entidades

beharreko araubide berezia tokiz aldatzea baino ez da egin.

Egileak azpimarratzen du aurreko legedian enpresa txiki eta ertainek berariazko kapitulu zutela araubide berezien erregulazioaren barruan; araubide berrian berariazko kapitulu hori desagertzen da, eta enpresa horiek, mikroenpresek batera – orain sortutako figura berria –, araubide orokorrean sartzen dira, baina artikuluetan arau berezi batzuk jasota daude.

Azken finean, lehen enpresa txiki eta ertainek araubide berezia zuten, sozietate-zerga erregulatzeke arauaren kapitulu zehatz batean kokatua; orain, berriz, mikroenpresek eta enpresa txiki eta ertainek araubide berezia dute, zergaren araubide orokorraren barruan kokatua.

Bigarren kolaborazioa Arabako Foru Ogasuneko bi teknikarik egindako lana da: Fernando Achótegui eta Esther Urruzola. Editorial honen hasieran aurreratu dugun bezala, Arabako Lurralde Historikoko PFEZaren erregelamendu berriaren berrikuntza nagusiak aztertuta dituzte.

Egileek artikulua hasteko idatzitako sarrerak argi eta garbi azaltzen digu azterlanaren xedea eta edukia:

“Berriki, hiru lurralde historikoek pertsona fisikoen errentaren gaineko zergari buruzko foru-arau berriak onetsi dituzte. Zehazki, azaroaren 27ko 33/2013 Foru Araua Arabako Lurralde Historikoan, abenduaren 5eko 13/2013 Foru Araua Bizkaiko Lurralde Historikoan, eta urtarrilaren 17ko 3/2014 Foru Araua Gipuzkoako Lurralde Historikoan.

Foru-arau horiek sartutako berrikuntzen ondorioz, haien garapenerako erregelamenduak ere aldatzea komeni da.

a las que se les aplica el régimen general del Impuesto sobre Sociedades, de modo que básicamente sólo se ha afrontado un mero cambio de ubicación del régimen especial aplicable a las entidades a las que se refiere el artículo.

El autor destaca que, así como en la legislación anterior las pequeñas y medianas empresas disponían de un capítulo propio dentro de la regulación de los regímenes especiales, en la nueva normativa desaparece este capítulo específico y las mismas, junto a las microempresas –figura de nueva creación–, se incorporan al régimen general, si bien reconociéndose a lo largo de su articulado determinadas reglas especiales.

En definitiva si anteriormente las pequeñas y medianas empresas contaban con un régimen especial ubicado en un determinado capítulo de la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, ahora las microempresas, pequeñas y medianas empresas siguen disfrutando de un régimen especial ubicado dentro del régimen general del tributo.

La segunda colaboración es obra de dos técnicos de la Hacienda Foral de Álava: Fernando Achótegui y Esther Urruzola y como se ha anticipado al inicio de este editorial trata sobre las principales novedades del nuevo Reglamento del IRPF del Territorio Histórico de Álava.

La reproducción de la introducción que incorporan los autores para abrir el artículo nos da una buena idea de su objeto y contenido:

“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.

Zeregin horri dagokionez, Bizkaiko Lurralde Historikoa izan da eginkizuna burutu duen lehena; izan ere, apirilaren 8ko 47/2014 Foru Dekretuaren bidez onetsi zuen zergaren erregelamendua, eta 2014ko apirilaren 23ko Bizkaiko Lurralde Historikoko Aldizkari Ofizialean argitaratuta dago.

Geroago, 2014ko abuztuaren 8an, Arabako Lurralde Historikoko Aldizkari Ofizialean argitaratu zen abuztuaren 1eko 40/2014 Foru Dekretua, pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren arautegia onartzen duena.

Gipuzkoako Lurralde Historikoari dagokionez, oraindik indarrean dago, zergari buruzko Foru Agindua-ren aurkakoa ez den alderdietan, abenduaren 18ko 137/2007 Foru Dekretua, pertsona fisikoen errentaren gaineko zergaren erregelamendua onartzen duena, baina espero da arrazoizko denbora-tartean erregelamendu berria onesteari ekitea.

Legedien ikuspegi hori aintzat hartuta, artikulua honen ardatza da Arabako araubide berriak dakartzan berrikuntzak aztertzea, aurreko arauarekin alderatuta. Pentsatzekoa denez, berrikuntza gehientsuenak zergari buruzko Foru Arauan egin dako aldaketan ondorio dira.

Halaber, interes berezia dutela jotako kasuen artean dago alderaketa labur bat, gainerako lurralde historikoetako araudien egoera erreferentziatuta hartuta".

Amaitzeko, hirugarren artikulua, aldizkariko ohiko kolaboratzaile Juan Calvo Vergezek egina, araubide erkideko zerga-sistemaren eremukoa da. Artikulu horren xedea da sozietate-zergaren eremuan balantzeak eguneratzeko araudi berriak duen irismena aztertzea. Araudi berri hori erantsi da abenduaren 27ko 16/2012 Legea, finantza publikoak kontsolidatzeko eta ekonomia-jarduera bultzatzeko tributuen arloko hainbat neurri hartzekoa, onestearen ondorioz. Horretarako aztertzen dira, besteak beste, egunera daitetzkeen ondare-elementuei buruzko gaiak, eguneratzeko eragiketak kalkulatzeko jarraitu beharreko arauak, balio berriaren amortizazioa, eta

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"

Por último, el tercer artículo, que firma Juan Calvo Vérguez, colaborador habitual de la revista, a diferencia de los dos anteriores se encuadra en el ámbito del sistema tributario de régimen común y tiene por objeto analizar el alcance dentro del ámbito del Impuesto sobre Sociedades de la nueva normativa sobre actualización de balances introducida a raíz de la aprobación de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica. A tal efecto se analizan, entre otras cuestiones, las relativas a los elementos patrimoniales susceptibles de actualización,

"Errebalorizazio-erreserba" kontuaren saldoari eman dakizkiokeen erabilerak.

Egileak bederatzi ataletan banatu du artikulua, honako aurkibide honen arabera:

I. Sarrera.

II. Egunera daitezkeen ondare-elementuak.

III. Eguneratze-eragiketak kalkulatzeko irizpideak.

IV. Balio berri eguneratuaren amortizazioa.

V. Zerga bakarraren likidazioa.

VI. "Errebalorizazio-erreserba" kontuko saldoaren administrazio-egiaztapena.

VII. Administrazio-egiaztapenaren ostean "Errebalorizazio-erreserba" kontuaren saldoari eman dakizkiokeen erabilerak.

VIII. Eska daitezkeen informazio-betebeharrak.

IX. Balantzeen eguneratzea kontsolidazio fiskaleko araubide berezian. Tributuen Zuzendaritza Nagusiak 2013ko maiatzaren 9ko kontsultari emandako erantzunaren azterketa.

"Erreferentziak" atala bost azpiataletan dago egituratuta, ale honetan:

- 1) Lehenengoak interesgarriak iruditu zaizkigun bi dokumentu jasotzen ditu, biak ere iruzur fiskalaren aurkako batzordearen jarduerarekin lotuak. Foru-aldundietako eta Eusko Jaurlaritzako ordezkariak osatutako batzorde hori Euskadiko Zerga Koordinaziorako Organoaren barruan sortu zen 2013ko urriaren 14ko erabakiaren bidez, aldezturik Eusko Legebiltzarrak eskatutakoari jarraituz. Lehenengo dokumentua da Euskadin iruzur fiskalari aurre egiteko

las reglas a seguir para el cálculo de las operaciones de actualización, la amortización del nuevo valor o los eventuales destinos que pueda otorgarse al saldo de la Cuenta "Reserva de Revalorización", entre otras cuestiones.

El autor estructura su artículo en nueve apartados según el siguiente sumario:

I. Introducción

II. Elementos patrimoniales susceptibles de actualización.

III. Criterios de cálculo de las operaciones de actualización.

IV. La amortización del nuevo valor actualizado.

V. La liquidación del gravamen único.

VI. La comprobación administrativa del saldo de la cuenta "Reserva de Revalorización".

VII. Posibles destinos del saldo de la cuenta "Reserva de Revalorización" tras la comprobación administrativa.

VIII. Obligaciones de información exigibles.

IX. La actualización de balances en el régimen especial de consolidación fiscal. Análisis de la contestación de la DGT a consulta de 9 de mayo de 2013.

La sección de "Referencias" se compone en este número de la revista de cinco apartados:

- 1) El primero de ellos reproduce dos documentos que hemos considerado de interés, relacionados ambos con la actividad de la Comisión de lucha contra el fraude fiscal participada por representantes de las Diputaciones Forales y el Gobierno Vasco, que fue creada en el seno del Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi mediante acuerdo del 14 de octubre de 2013, según había instado previamente el Parlamento Vasco. El primero de los do-

2014rako baterako plana, eta bigarrena, berriz, txostenak egitearen alorrean hiru foru-aldundiek eta SPRIk sinatutako lankidetza-hitzarmenaren berritzea eta eguneratzea, sozietate-zergaren foru-araudietan ikerkuntza-, garapen- eta berrikuntza-jarduerengatik dedukzioak aplikatzeko ondorioetarako.

- 2) Bigarren azpiatala, «EZKO kontsultak» izenekoak, Euskadiko Zerga Koordinaziorako Organoak jakinarazi dituen zergei buruzko kontsultak biltzeko gunea da, maiatzaren 30eko 3/1989 Legeak, Zerga Bateratze, Koordinazio eta Elkarlanari buruzkoak, 3/1989 Legeko 14. artikuluko xedapenei jarraituz: Lurralde historikoetako zerga-administrazioek darabiltzaten irizpideen koordinazioa lortzeki begira, kontsulta lotesleak Zerga Koordinaziorako Organoaren txostenaren ondoren argituko dira (...).

Zergak aldizkariaren ale honetan hiru kontsulta aukeratu dira. Haietako bat langileei emandako ordainsari-kontzeptu aldakor bat –helburuen arabera– PFEZen egozteko denborari buruzkoa da, eta beste biak sozietate-zergari lotutako gai hauei buruzkoak: kasu batean, ondare-sozietate batek beste sozietate batzuei emandako partaidetza-maileguk jaso beharreko kalifikazioari buruzkoa, eta bestean, aztertzen da sozietate kontsultagileak kapital aldakorreko inbertsio-sozietate (SICAV) batean dituen partaidetzak baloretzat hartzen ote diren, ondare-sozietate gisa izan dezakeen tratamendu fiskalaren ondorioetarako.

- 3) Kontzertu Ekonomikoaren III. kapituluko 2. atalean Araugintza Koordinatu eta Ebaluatze Batzordeari esleitutako eginkizunen artean dago “Kontzertu Ekonomiko

cumentos, el Plan Conjunto de Lucha contra el Fraude Fiscal en el País Vasco para el año 2014 y el segundo, la renovación y actualización del Convenio de Colaboración en materia de emisión de informes a los efectos de la aplicación de la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación de la normativa foral de Impuesto sobre Sociedades, suscrito por los Departamentos de Hacienda de las tres Diputaciones Forales y la SPRI.

- 2) El segundo apartado, el de “Consultas OCTE”, abre un espacio destinado a recoger consultas tributarias que han sido informadas por el Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi, según dispone el artículo 14 de la Ley 3/1989, de 30 de mayo, de Armonización, Coordinación y Colaboración Fiscal: “A los efectos de conseguir la coordinación de los criterios que se sustentan por las Administraciones tributarias de los Territorios Históricos, las consultas vinculantes se evacuarán previo informe del Órgano de Coordinación Tributaria ...”.

En este número de Zergak se han seleccionado tres consultas, una de ellas relativa a la imputación temporal en el IRPF de un concepto retributivo de carácter variable –en función de objetivos– satisfecho al personal y las otras dos consultas, ambas sobre cuestiones relacionadas con el Impuesto sobre Sociedades, se refieren, en un caso, a la calificación que ha de darse a los préstamos participativos concedidos a otras sociedades por parte de una sociedad patrimonial, y en el otro, se cuestiona si las participaciones de la sociedad consultante en una sociedad de inversión de capital variable (SICAV) reciben la consideración de valores a efectos del posible tratamiento fiscal como sociedad patrimonial.

- 3) Entre las funciones atribuidas a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa regulada en la Sección 2ª del Capítulo III del Concierto Económico se contempla la

honetan aipatutako lotura-puntuen aplikazioari buruz egiten zaizkion kontsultei erantzutea". Beraz, kontsulta horiek Estatuko Administrazioak eta Euskal Autonomia Erke-degoko erakunde eskudunek adostutako erabakien bidez ebazten dira, Batzordean alde biak ordezkatuta baitaude. Bada, Kontzertu Ekonomikoaren 63. artikulua ezarritakoaren arabera, Araugintza Koordinatu eta Ebaluatze Batzordea Estatuko Administrazioaren, Eusko Jaurlaritzaren eta hiru foru-aldundien ordezkariak osatzen dute.

"Erreferentziak" atal barruko azpiatal honetan Kontzertu Ekonomikoaren lotura-puntuen aplikazioari buruz egindako bi kontsultari emandako ebazpenen testuak daude jasota, horietan zehazki eragindako agenteen nortasun-datuak ezabatuta. Lehenengoan Oinordetza eta Dohaintzen gaineko Zergaren eremuko gai bat planteatzen da; zehazki, araugintzaren eta ordainaraztearen alorreko eskumenei buruzkoa, honako kasu honetan: dohaintzaren aurreko 365 egunetan lurralde erkide eta foralean bizi izan den eta azken bost urteetan aldi batean atzerrian bizi izan den alaba. Bigarrena BEZaren tratamenduari buruzkoa da, eta eragiketa-bolumenaren kalkularen ondorioetarako, foru-lurraldean egoitza duen enpresa batek EBko herrialde batean egindako industria-instalazio bat muntatzeko eragiketa dela-eta.

- 4) Kontzertu Ekonomikoaren III. kapituluko 3. atalak Arbitraje Batzordearen osaera, egin-kizunak eta erabakien erregimena arautzen ditu. Batzorde horrek Estatuko Administrazioaren eta foru-aldundien artean sortzen diren tributuen arloko auziak ebaztea du helburu. Zergak aldizkariaren ale honen "Erreferentziak" atalaren barruko laugarren azpiatala da "Kontzertu Ekonomikoko Arbitraje Batzordearen ebazpenak" eta datu pertsonalak behar bezala

de "Resolver las consultas que se planteen sobre la aplicación de los puntos de conexión contenidos en el presente Concierto Económico". Este tipo de consultas son por tanto resueltas de manera consensuada entre la Administración del Estado y las instituciones competentes del País Vasco, al estar ambas partes representadas en esta Comisión. Tal como se regula en el artículo 63 del Concierto, componen la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa representantes de la Administración del Estado, del Gobierno Vasco y de las tres Diputaciones Forales.

En este apartado de la sección de "Referencias" se incluye el texto de la resolución de dos consultas planteadas sobre la aplicación de puntos de conexión contenidos en el Concierto, una vez eliminados los caracteres identificativos de los agentes concretamente afectados en ellas. En la primera se plantea una cuestión en el ámbito del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, en concreto sobre la competencia normativa y exaccionadora en un caso de donación de bienes muebles a una hija que en los 365 días anteriores a la donación ha residido en territorio común y foral y durante los últimos 5 años ha residido temporalmente en el extranjero. La segunda se refiere al tratamiento en el IVA y a efectos del cálculo del volumen de operaciones de la operación de montaje de una planta industrial en un país de la UE realizada por una empresa con domicilio en territorio foral.

- 4) El Capítulo III del Concierto Económico en su sección 3ª regula la composición, funciones y el régimen de los acuerdos de la Junta Arbitral, órgano que tiene atribuida la misión de resolver los conflictos de naturaleza tributaria planteados entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales. El cuarto apartado de la sección "Referencias" de este número de Zergak, el de "Resoluciones de la Junta Arbitral del Concierto Económico", transcribe debida-

kenduta, arbitraje-organo horrek 2014an hartutako azken hiru erabakiak jasotzen ditugu. Erabaki horiek guztiak Batzordea berri- ondorengoak dira; izan ere, Euskal Autonomia Erkidegoko Kontzertu Ekonomikoaren Batzorde Mistoak 2014ko urtarilaren 16an erabaki zuen batzordekideen aldaketa.

Hiru erabaki horietako lehena prozedurazkoa da, eta eragindako zergapekoaren administratzaile konkurtsalek gatazkan pertsonatzeko egindako eskabideari ezezkoa ematen dio. Arbitraje Batzordearen erabakien artean aukeratutako bigarrenean, berriz, gatazkaren xedea da pertsona juridiko baten helbide fiskala zehaztea; izan ere, datu hori funtsezkoa da sozietatearen instalazioak eraikitze eta ezartzeko aldi- jasangarria BEZa itzultzeko eskumena duen administrazioa zein den argitzeko. Hirugarren ebazpenean, berriz, administrazio batek alegatu ostean ezin duela erabakirik hartu subjektu pasiboaren eragiketa-bolumenaren portzentajei buruz, egiaztatze- ko eragiketak geldituta baitaude gatazka Arbitraje Batzordeari planteatu izanaren on- dorioz. Hain zuzen, Batzordeak erabaki du gatazka ez onartzea, alegatutako oztopoa desagertu dadin.

- 5) Amaitzeko, Zergak aldizkariaren ale hone- tako "Estatistikak" atalean, foru-aldundiek 2014ko urtariletik irailera bitarteko aldi- an bildutako zerga itunduei buruzko infor- mazioa dago. Igor Guinea Palacios teknikari- k prestatu du; Eusko Jaurlaritzako Ogasun eta Finantza Saileko Sarreraren Kudeaketa- rako eta Bilketen Azterketarako Zerbitzuko langilea da bera. Bilketa 8.124 milioi euro- koa izan da; hau da, 2013 ekitaldiko epe berean bildutakoarekin alderatuta, % 4 egin du gora, eta urtearen amaieran dina- mismo handiagoa izatea espero denez, egin daitekeen aurreikuspena da urtea ix- tean bilketa zertxobait handiagoa izango dela, aurreikusitako diru-sarrerak baino.

mente despersonalizados tres de los últi- mos acuerdos dictados por ese órgano ar- bitral, adoptados en 2014, una vez formalizada la renovación de sus compo- nentes, que había sido acordada por la Comisión Mixta del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco de fecha 16 de enero de 2014.

El primero de los tres acuerdos, de carác- ter procedimental, deniega la solicitud de personación en el conflicto a los adminis- tradores concursales del obligado tributa- rio afectado. En el segundo de los acuerdos de la Junta Arbitral selecciona- dos, el objeto del conflicto es la determi- nación del domicilio fiscal de una persona jurídica, esencial para dirimir qué adminis- tración es la competente respecto a la de- volución del IVA soportado durante el periodo de construcción y establecimiento de las instalaciones de la sociedad. Final- mente, en la tercera de las resoluciones, alegada por una de las Administraciones la imposibilidad de pronunciarse sobre los porcentajes de volumen de operaciones del sujeto pasivo por estar las actuaciones de comprobación paralizadas como con- secuencia del propio planteamiento del conflicto ante la Junta Arbitral, ésta acuerda la inadmisión del conflicto para eliminar así el obstáculo alegado.

- 5) Por último, el apartado "Estadísticas" ela- borado por Igor Guinea Palacios, técnico del Servicio de Gestión de Ingresos y Aná- lisis Recaudatorio en el Departamento de Hacienda y Finanzas del Gobierno Vasco, incluye en este número de Zergak infor- mación sobre la recaudación por tributos concertados de las Diputaciones Forales correspondiente al periodo enero-septiem- bre de 2014. Los 8.124 millones de euros de recaudación registrada suponen un incre- mento del 4% sobre la recaudación con- tabilizada en el mismo periodo del ejercicio 2013 y, sustentado en unas ex- pectativas de mayor dinamismo econó- mico en la parte final del año, permiten

Hain zuzen ere, atal honetan adierazi bezala, Herri Dirubideen Euskal Kontseiluak urrian egindako bileran onartutako zenbatespenaren arabera, zerga itunduen 2014ko bilketa 12.402 milioi eurokoa izango da; hau da, 28 milioi handiagoa, hasierako aurrekontuan jasotako zifra baino. Bestalde, egoera ekonomikoa zertxobait hobea izango dela aintzat hartuta, eta onetsitako arau-erreforma garrantzitsu batzuek PFEZean eta sozietate-zergan izango duten inpaktua 2015ean gauzatu beharko lukeela kontuan izanda, Herri Dirubideen Euskal Kontseiluak 13.080 milioi euroko bilketaren aurreikuspena onartu du 2015erako; hau da, % 5,5 gehiago, 2014 ixtean bilduko dela kalkulatu den zenbatekoa baino.

Urtearen lehen bederatzi hilabeteetan zerga itunduen bidezko diru-sarreraren bilakaera onean (310 milioi gehiago, aurreko urteko epe berean bildutakoa baino) eragina izan dute PFEZaren bilketa onak (+ % 4,2) eta batez ere BEZak; izan ere nolabaiteko berroneratzea nabari da jada kontsumoan, eta 427 milioi gehiago bildu dira, aurreko urtean baino. Bi faktore horiek aise konpentsatu dute sozietate-zergaren bilketan egindako bilakaera negatiboa, hein handi batean esplika daitekeena 2013ako bilketa ohiz kanpokoagatik, balantzeak eguneratzeko araudia onestearen ondorioz.

Aldizkariaren bukaerako "Zerga Araudia" atalean, Eusko Jaurlaritzako Ogasun eta Finantza Saileko Zerga Administrazioako Zuzendaritzak egindako hileko buletinetan sartzeko helbidea daukaze. Hilabetekari horietan batzen da foru-aldundiek argitaratutako tributu-araudiaren laburpena (ALHAO, BAO eta GAO), bai eta Eusko Jaurlaritzak (EHAA), Nafarroako Foru Erkidegoak (NAO) eta Estatuak (BOE) argitaratutakoen laburpena ere.

pronosticar que para el cierre del año se registrará una ligera desviación al alza respecto a los ingresos presupuestados. De hecho, tal como se informa en este apartado, en la reunión celebrada en el mes de octubre, el Consejo Vasco de Finanzas Públicas aprobó una estimación de cierre de la recaudación por tributos concertados de 2014 de 12.402 millones de euros, 28 millones superior a la cifra presupuestada inicialmente. Por otra parte, con los pronósticos de una coyuntura económica algo más favorable y el impacto de algunas de las importantes reformas normativas aprobadas en el IRPF y el Impuesto sobre Sociedades cuyo efecto debería materializarse en 2015, el Consejo Vasco de Finanzas ha aprobado una previsión de ingresos para 2015 de 13.080 millones de euros, un 5,5% superior a la recaudación estimada al cierre de 2014.

A la positiva evolución de los ingresos por tributos concertados en los nueve primeros meses del año (310 millones más que en el mismo periodo del año anterior) han contribuido un buen comportamiento de la recaudación del IRPF (+4,2%) y, muy especialmente el IVA que, favorecido por cierta recuperación que ya empieza a notarse en el consumo, ha contabilizado 427 millones más que el pasado año. Ambos factores han permitido compensar de sobra la negativa evolución en la recaudación del Impuesto sobre Sociedades, explicada en gran parte por la excepcional recaudación que se registró en 2013 derivada de la aprobación de la normativa sobre actualización de balances.

En la sección de cierre de la revista, "Normativa Tributaria" se indica la dirección de acceso a los boletines mensuales elaborados por la Dirección de Administración Tributaria del Departamento de Hacienda y Finanzas del Gobierno Vasco, en los que se recoge un compendio de la normativa tributaria publicada por las Diputaciones Forales (BOTH, BOB y BOG), el Gobierno Vasco (BOPV), la Comunidad Foral de Navarra (BON) y el Estado (BOE).

Bukatzeko, zergen arloko foru-arautegiari buruzko informazio gehiago nahi duten irakurleei gomendatzen diegu EAEko lurralde historikoen web-orrietan (www.alava.net, www.bizkaia.net, www.gipuzkoa.net) eta Eusko Jauriaritzako Ogasun eta Finantza Sailaren web-orrian (www.ogasun.ejgv.euskadi.net) horretarako jarrita dauden ataletan sartzeko. Azken web-orri horretatik, "Foru Zerga Kodea" aplikaziorako sarbidea dago, eta bertan hiru lurralde historikoetako zerga-arautegiaren bertsio integratua azter daiteke. Era berean, Ekonomia Itunarekin zerikusia duten gaiak sakonago ezagutzeko Ekonomia Ituna sustatzeko eta hedatzeko sortutako *Ad Concordiam* izeneko elkartearen webgunean sartzea gomendatzen dizugu (www.conciertoeconomico.org), bai eta Ekonomia Itunaren eta Foru Ogasunen Dokumentazio Agiritegiak editatutako *Ituna* buletin elektronikoa ere (http://www.ehu.es/ituna/index_es.html)

Por último, sugerimos al lector interesado en completar la información útil sobre materia tributaria foral, que acceda a los espacios destinados a este fin en las propias páginas web de cada uno de los tres territorios históricos de la CAPV (www.alava.net, www.bizkaia.net, www.gipuzkoa.net) y en la página web del Departamento de Hacienda y Finanzas del Gobierno Vasco (www.ogasun.ejgv.euskadi.net), desde la que se puede acceder a la aplicación "Código Fiscal Foral" que ofrece una versión integrada de la normativa tributaria de los tres territorios históricos. Asimismo, para el conocimiento y la profundización en los temas relacionados con el Concierto Económico, aconsejamos el acceso a la web promovida por la asociación Ad Concordiam para la Promoción y Difusión del Concierto Económico, www.conciertoeconomico.org y al Boletín Electrónico Ituna editado por el Centro de Documentación del Concierto Económico y las Haciendas Forales accesible en la dirección http://www.ehu.es/ituna/index_es.html



ACTUALIDAD ÁLAVA

PUBLICACIONES DESDE EL 01/04/2014 AL 15/11/2014.

NORMA FORAL 18/2014, de 18 de junio, sobre la cancelación de cargas para facilitar la dación en pago como medida sustitutiva de la ejecución hipotecaria. (B.O.T.H.A. nº 72 de 27-06-14)

El Real Decreto-Ley 6/2012, de 9 de marzo -de medidas urgentes de protección de deudores hipotecarios sin recursos- regula, entre otras cosas, la dación en pago de la vivienda habitual como medida sustitutiva de la ejecución hipotecaria.

En dicha regulación se establece que, en determinados supuestos, se puede solicitar la dación en pago de la vivienda habitual siempre que se cumplan concretos requisitos. En estos supuestos la entidad se encuentra obligada a aceptar la entrega del bien hipotecado por parte del deudor, a la propia entidad o a tercero que ésta designe, quedando definitivamente cancelada la deuda.

Ahora bien, la medida anterior no será aplicable en los supuestos que se encuentren en procedimiento de ejecución en los que se haya anunciado la subasta o en los que la vivienda esté gravada con cargas posteriores.

La presente Norma Foral tiene por objeto facilitar la dación en pago a que se ha hecho referencia,

fijando los requisitos que se deben reunir. A estos efectos se determina que la Diputación Foral de Álava procederá a la cancelación de las cargas a su favor, procedentes de las deudas tributarias cuya titularidad le corresponda, que recaigan sobre la vivienda habitual, en los supuestos a que se refiere el apartado 3 del anexo que recoge el "Código de Buenas Prácticas para la reestructuración viable de las deudas con garantía hipotecaria sobre la vivienda habitual", contenido en el Real Decreto-Ley 6/2012, de 9 de marzo, de medidas urgentes de protección de deudores hipotecarios sin recursos.

La cancelación de las cargas no implicará la renuncia, por parte de la Diputación Foral, al cobro de las deudas tributarias.

NORMA FORAL 19/2014, de 18 de junio, por la que se establece un tratamiento tributario alternativo para determinadas situaciones postlaborales. (B.O.T.H.A. nº 72 de 27-06-14)

La intensidad de la crisis económica ha motivado el desenvolvimiento de una política fiscal en los últimos años que ha dado una preponderancia especial al reequilibrio de las cuentas públicas y a poder allegar los recursos precisos para estar en condiciones de afrontar con las suficientes garantías el incremento del gasto público generado por la coyuntura económica adversa, tal y como se ha podido constatar, por ejemplo, con la aprobación de las reformas integrales del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Además, las Juntas Generales de Álava también han sido sensibles a los supuestos que afectan a los contribuyentes más perjudicados por las consecuencias de la crisis económica y financiera, como los que han perdido sus viviendas por no poder hacer frente a los compromisos hipotecarios adquiridos con entidades financieras, estableciendo exenciones o modificaciones en las reglas de tributación de los gravámenes que recaen sobre las operaciones de lanzamiento y ejecución hipotecarias.

En el Territorio Histórico de Álava tiene una importancia destacada la denominada economía social, de la que es un exponente muy destacado la participación de los trabajadores en las empresas para las que prestan sus servicios, bien sea mediante la fórmula de autogestión instrumentada a través de la participación en el capital de sociedades cooperativas o laborales, bien a través de la aportación de recursos económicos en forma de participaciones en el capital o de préstamos a las entidades en las que se prestan los servicios, situaciones todas ellas que han sido intensamente fomentadas desde el ámbito público.

La virulencia de la crisis económica se ha dejado notar especialmente en los últimos tiempos en el ámbito de la economía social, en la que la implicación específica de los trabajadores en el capital y la gestión de las empresas, hace que queden en una situación especialmente vulnerable en relación con los momentos más adversos del ciclo económico, llegando incluso a verse obligados a acudir a la vía del concurso de acreedores cuando la situación financiera no ha permitido otra salida a empresas que otrora se habían convertido en tractoras de sus respectivos sectores.

Es más, esas situaciones han provocado que los trabajadores de esas empresas, que habían dejado de forma temporal en las mismas los recursos a que tenían derecho al concluir su vida laboral, como una medida de apoyo y solidaridad hacia el resto de sus compañeros, con el objetivo claro de posibilitar el mantenimiento de su actividad y reducir la exposición al apalanca-

miento, con los peligros que de la misma se derivan, se vean especialmente afectados en las situaciones en las que la entidad ha acabado solicitando el correspondiente procedimiento concursal.

La regulación ordinaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aplicable a las distintas fuentes de renta no está estructurada atendiendo a situaciones económicas patológicas, sino todo lo contrario, se construye en base a circunstancias económicas ordinarias, por lo que se hace precisa una respuesta normativa específica para atender situaciones extraordinarias y amparar a los contribuyentes de menor capacidad económica de las consecuencias desproporcionadas que pueden derivarse para los mismos.

NORMA FORAL 20/2014, de 18 de junio, por la que se corrigen técnicamente determinadas normas forales tributarias del Territorio Histórico de Álava. (B.O.T.H.A. nº 72 de 27-06-14)

Recientemente han sido aprobadas la Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y la Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Habiéndose detectado determinadas incongruencias en las mismas, así como en artículos de otras Normas referidos a ellas, como los contenidos en la Norma Foral 16/1997, de 9 de junio, sobre régimen fiscal de las cooperativas y en la Norma Foral 16/2004, de 12 de julio, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos e incentivos fiscales al mecenazgo, por la presente Norma Foral se procede a subsanarlas, para evitar los problemas de aplicación normativa que pudieran surgir de no hacerlo.

Además, se modifica la Norma Foral 11/2005, de 16 de mayo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, para introducir una reducción del 95 por ciento, para la transmisión de una empresa individual, de un negocio profesional o participaciones en entidades, que cumpliendo determinadas condiciones, se realice a favor del cónyuge o pareja de hecho, ascendientes y descendien-

tes o adoptantes y adoptados, en coherencia con la eliminación de la exención establecida para las donaciones en línea recta y entre cónyuges o pareja de hecho, con efectos desde el 1 de abril de 2012.

NORMA FORAL 21/2014, de 18 de junio, del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (B.O.T.H.A. nº 74 de 02-07-14)

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 Álava 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 7/1999, de 19 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 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 acaban de aprobar los procesos de reforma y actualización de las Normas Forales reguladoras del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con cambios de 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 efectuadas en el Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y completar una reforma integral de las principales figuras de la imposición directa.

DECRETO FORAL 34/2014, del Consejo de Diputados de 25 de junio, que aprueba el procedimiento para la aplicación de los incentivos fiscales asociados al programa de apoyo al acontecimiento de excepcional interés público "El Árbol es Vida". (B.O.T.H.A. nº 75 de 04-07-14)

El presente Decreto Foral tiene por objeto establecer el procedimiento para la aplicación y reconocimiento de los incentivos fiscales establecidos en la Norma Foral 16/2004, de 12 de julio (de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos e incentivos fiscales al mecenazgo) para el programa de apoyo al acontecimiento de excepcional interés público "El Árbol es Vida", aprobado por el Decreto Foral 39/ 2013, de 14 de noviembre.

Asimismo se establece, en determinadas condiciones, la reciprocidad para los incentivos fiscales reconocidos para programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público declarados por los órganos competentes del Estado y de los demás Territorios Forales.

En la tramitación del procedimiento se han seguido las normas vigentes relativas a la elabora-

ción de disposiciones generales, habiéndose realizado, de acuerdo con lo previsto en el artículo 4 del Decreto Foral 48/2003, un trámite de información pública por un plazo de 15 días mediante la publicación del anuncio correspondiente en el BOTA 47 de 30 de abril de 2014 por aconsejarlo la naturaleza de la disposición y habiendo, asimismo, emitido dictamen favorable la Comisión Consultiva de la Diputación Foral de Álava con fecha 28 de mayo de 2014.

NORMA FORAL 23/2014, de 9 de julio, del Impuesto sobre Actividades de Juego. (B.O.T.H.A. nº 81 de 18-07-14)

La Comisión Mixta del Concierto Económico ha acordado la modificación del citado Concierto Económico para acordar, entre otros el Impuesto sobre Actividades de Juego.

Esta concertación ha sido ratificada por las Juntas Generales de Álava mediante la Norma Foral 4/2014, de 26 de febrero, de ratificación del Acuerdo Primero de la Comisión Mixta del Concierto Económico.

En virtud del artículo 36 del Concierto Económico el Impuesto sobre Actividades de Juego es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado, pudiendo, no obstante las Instituciones competentes de los Territorios Históricos, elevar los tipos del Impuesto hasta un máximo del 20 por ciento de los tipos establecidos en cada momento por el Estado, respecto a las actividades que sean ejercidas por operadores, organizadores o por quienes desarrollen la actividad gravada por este Impuesto con residencia en el País Vasco.

De acuerdo con lo anterior, por la presente Norma Foral se procede a regular el Impuesto sobre Actividades de Juego en el Territorio Histórico de Álava.

NORMA FORAL 24/2014, de 9 de julio, del Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica. (B.O.T.H.A. nº 81 de 18-07-14)

La Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética creó, entre otros, con efectos desde el 1 de enero de 2013, el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica, con el fin de armonizar el sistema fiscal con los valores de eficiencia energética y respeto con el medioambiente y la sostenibilidad y para favorecer el equilibrio presupuestario en el marco de la estrategia de integración de las políticas medioambientales.

La Comisión Mixta del Concierto Económico ha acordado la modificación del citado Concierto Económico para acordar, entre otros el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica.

Esta concertación ha sido ratificada por las Juntas Generales de Álava mediante la Norma Foral 4/2014, de 26 de febrero, de ratificación del Acuerdo Primero de la Comisión Mixta del Concierto Económico.

En virtud del artículo 23 quáter del Concierto Económico el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado.

Por la presente Norma Foral se procede a establecer esta nueva figura impositiva dentro del sistema tributario del Territorio Histórico de Álava, al objeto de armonizar así el sistema fiscal alavés con un uso más eficiente y respetuoso con el medioambiente y la sostenibilidad, en línea con los principios básicos que rigen la política fiscal, energética, y por supuesto ambiental de la Unión Europea.

Norma Foral 25/2014, de 9 de julio, del Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas. (B.O.T.H.A. nº 81 de 18-07-14)

La Comisión Mixta del Concierto Económico ha acordado la modificación del citado Concierto Económico para acordar, entre otros, el Impuesto sobre el almacenamiento de combustible

nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas.

Esta concertación ha sido ratificada por las Juntas Generales de Álava mediante la Norma Foral 4/2014, de 26 de febrero, de ratificación del Acuerdo Primero de la Comisión Mixta del Concierto Económico.

En virtud del artículo 23 quinquies del Concierto Económico, el Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado.

De acuerdo con lo anterior, por la presente Norma Foral se procede a la integración en el Sistema Fiscal del Territorio Histórico de Álava, de la regulación del Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas al objeto de armonizar el sistema fiscal alavés con un uso más eficiente y respetuoso con el medio ambiente y la sostenibilidad, en línea con los principios básicos que rigen la política fiscal, energética, y por supuesto ambiental de la Unión Europea.

NORMA FORAL 27/2014, de 9 de julio, del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero. (B.O.T.H.A. nº 81 de 18-07-14)

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, introduce en el ordenamiento fiscal, con efectos desde el 1 de enero de 2014, el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero, tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo de estos gases y grava, en fase única, la puesta a consumo de los mismos, atendiendo a su potencial de calentamiento atmosférico.

La Comisión Mixta del Concierto Económico ha acordado la modificación del citado Concierto Económico para acordar, entre otros el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero.

Esta concertación ha sido ratificada por las Juntas Generales de Álava mediante la Norma Foral 4/2014, de 26 de febrero, de ratificación del Acuerdo Primero de la Comisión Mixta del Concierto Económico.

En virtud del artículo 34 del Concierto Económico el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado.

Por ello se hace necesario dictar la presente Norma Foral al objeto de incorporar al ordenamiento tributario del Territorio Histórico de Álava esta nueva figura impositiva y armonizar así el sistema fiscal alavés en materia medioambiental en línea con la Unión Europea.

NORMA FORAL 26/2014, de 9 de julio, del Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica. (B.O.T.H.A. nº 84 de 28-07-14)

La Comisión Mixta del Concierto Económico ha acordado la modificación del citado Concierto Económico para acordar, entre otros, el Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica.

Esta concertación ha sido ratificada por las Juntas Generales de Álava mediante la Norma Foral 4/2014, de 26 de febrero, de ratificación del Acuerdo Primero de la Comisión Mixta del Concierto Económico.

En virtud del artículo 23 quinquies del Concierto Económico el Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado.

De acuerdo con lo anterior, por la presente Norma Foral se procede a la integración en el Sistema Fiscal del Territorio Histórico de Álava, de la

regulación del Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica con un uso más eficiente y respetuoso con el medioambiente y la sostenibilidad, en línea con los principios básicos que rigen la política fiscal, energética, y por supuesto ambiental de la Unión Europea.

DECRETO NORMATIVO DE URGENCIA FISCAL 2/2014, del Consejo de Diputados de 15 de julio, de regulación del Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito. (B.O.T.H.A. nº 83 de 23-07-14)

La Comisión Mixta del Concierto Económico acordó la modificación del Concierto Económico para concertar, entre otros, el Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito. Posteriormente la Ley 7/2014, de 21 de abril aprobó la modificación del Concierto Económico.

Esta concertación ha sido asimismo ratificada por las Juntas Generales de Álava mediante la Norma Foral 4/2014, de 26 de febrero, de ratificación del Acuerdo Primero de la Comisión Mixta del Concierto Económico.

En virtud del artículo 23 ter del Concierto Económico el Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado, pudiendo establecer las Instituciones competentes de los Territorios Históricos los tipos de gravamen de este Impuesto dentro de los límites y en las condiciones vigentes en cada momento en territorio común.

De acuerdo con lo anterior, el presente Decreto Normativo regula el Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito.

DECRETO FORAL 30/2014, del Consejo de Diputados de 10 de junio, que modifica los Decretos Forales 21/2009, de 3 de marzo, y 18/2013, de 28 de mayo, que reguló la obligación de suministrar información sobre las operaciones con terceras

personas y aprobó el reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, respectivamente. (B.O.T.H.A. nº 69 de 20-06-14)

El presente Decreto Foral modifica la regulación de la obligación de suministrar información sobre las operaciones con terceras personas en varios aspectos.

Se establece la obligación de presentar la declaración a las comunidades de bienes en régimen de propiedad horizontal y a determinadas entidades o establecimientos de carácter social, con determinadas excepciones.

Asimismo, se introducen una serie de modificaciones como consecuencia de la creación del nuevo régimen especial del criterio de caja en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por último, se elimina el límite mínimo excluyente de 3.005,06 euros para obligar a declarar todas las subvenciones otorgadas por las distintas Administraciones Públicas a una misma persona o entidad.

En cuanto al Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación se introducen las referencias al nuevo criterio de caja y se exceptúa la no obligación de emitir factura para determinadas prestaciones de servicios.

DECRETO FORAL 31/2014, del Consejo de Diputados de 10 de junio, que determina las actividades prioritarias de mecenazgo para el ejercicio 2014. (B.O.T.H.A. nº 69 de 20-06-14)

La Norma Foral 16/2004, de 12 de julio, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos e Incentivos Fiscales al Mecenazgo establece el marco normativo sobre la participación del sector privado en la financiación de actividades o programas prioritarios de mecenazgo.

En concreto, el apartado 1 del artículo 29 de la citada Norma Foral señala que la Diputación Foral de Álava establecerá, para cada ejercicio, una relación de actividades o programas prioritarios de mecenazgo en el ámbito de los fines de

interés general a que se refiere dicha Norma Foral. Dicho precepto determina la necesidad de aprobar este Decreto Foral.

En base a este artículo, las cantidades destinadas a actividades o programas prioritarios de mecenazgo disfrutan de un régimen especial. Estas cantidades aportadas deben ser puras y simples y, en consecuencia, exentas de toda contraprestación. Este régimen especial se puede resumir de la siguiente forma:

- a) Las cantidades destinadas a las actividades o programas declarados prioritarios tendrán la consideración de gasto deducible en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes cuando se opere mediante establecimiento permanente y, en el caso de empresarios y profesionales en el régimen de estimación directa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- b) Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen mediante establecimiento permanente podrán deducir de la cuota líquida resultante de minorar la íntegra en el importe de las deducciones por doble imposición y, en su caso las bonificaciones, el 18 por ciento de las cantidades destinadas a las actividades o programas declarados prioritarios, incluso en virtud de contratos de patrocinio publicitario.
- c) Los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que desarrollen actividades económicas en régimen de estimación directa, podrán deducir de la cuota íntegra el 18 por ciento de las cantidades destinadas a las actividades o programas declarados prioritarios, incluyendo las cantidades satisfechas en virtud de contratos de patrocinio publicitario.
- d) Los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no citados

anteriormente podrán deducir de la cuota íntegra el 30 por ciento de las cantidades destinadas a las actividades o programas declarados prioritarios.

Por tanto, el presente Decreto Foral tiene por objeto determinar para el ejercicio 2014 qué actividades o programas se declaran prioritarios, a los efectos del artículo 29 de la Norma Foral 16/2004, de 12 de julio, reguladora del Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos e Incentivos Fiscales al Mecenazgo.

DECRETO FORAL 40/2014, del Consejo de Diputados de 1 de agosto, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (B.O.T.H.A. nº 89 de 08-08-14)

La Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ha abordado una importante reforma en la tributación de las personas físicas al objeto de reforzar los principios de equidad, progresividad, neutralidad, transparencia y simplificación, reclamando mayores esfuerzos a aquellos contribuyentes que tengan mayor capacidad económica.

La citada reforma de la tributación de las personas físicas debía completarse con el desarrollo reglamentario que la Norma Foral invocaba en parte de su articulado para la regulación de determinadas cuestiones. En consecuencia, el presente Reglamento encuentra su habilitación normativa tanto en las remisiones específicas que efectúa la propia Norma Foral, como en su Disposición Final Segunda que autoriza a la Diputación Foral para dictar cuantas disposiciones sean necesarias para su desarrollo y ejecución.

DECRETO FORAL 41/2014, del Consejo de Diputados de 1 de agosto, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. (B.O.T.H.A. nº 89 de 08-08-14)

La Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, ha acometido un profundo proceso de renovación de la normativa vigente en el Territorio Histórico de Álava en el gravamen de las rentas obtenidas por las perso-

nas jurídicas y las demás entidades sometidas al citado Impuesto, tanto desde el punto de vista sistemático como en cuanto a la regulación sustantiva del tributo.

El presente Decreto Foral tiene, por tanto, la finalidad de acometer el desarrollo reglamentario de la Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, mediante la aprobación de su Reglamento, que completa la regulación normativa de este Impuesto y otorga la necesaria seguridad jurídica a los contribuyentes.

DECRETO FORAL 51/2014, del Consejo de Diputados de 14 de octubre, que aprueba las Normas técnicas de valoración y el cuadro-marco de valores del suelo y construcciones para la determinación del valor catastral de los bienes de naturaleza urbana. (B.O.T.H.A. nº 120 de 22-10-14)

Dado el tiempo transcurrido desde la aprobación de las Normas Técnicas de valoración del año 1994, se procede a su revisión y actualización en algunos aspectos, a pesar de estar basada en criterios muy consolidados y aceptados en el aspecto técnico de la construcción.

Asimismo, se dota de un mayor equilibrio a la relación del valor de los terrenos sobre el de la construcción en el cálculo del valor del producto inmobiliario final mediante la fijación de un nuevo importe, módulo M, que sirve de base a los valores del suelo y de la construcción.

ORDEN FORAL 216/2014, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 28 de marzo, de ampliación del plazo de presentación del Modelo 720 durante 2014. (B.O.T.H.A. nº 40 de 07-04-14)

Por Orden Foral 98/2014, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 17 de febrero, se aprobó el Modelo 720, de declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, así como su forma de presentación y sus diseños físicos y lógicos.

La obligación de información recogida en la citada Orden Foral se implanta por primera vez para 2014, con relación a los bienes y derechos

situados en el extranjero de los que sea titular el obligado tributario en el año 2013.

Su Disposición Transitoria Única establece que la presentación de la "Declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero", modelo 720, correspondiente al ejercicio 2013, se realizará entre el 1 de marzo y el 31 de marzo de 2014.

No obstante, atendiendo al efecto que el incumplimiento de esta obligación de información implica tanto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como en el Impuesto sobre Sociedades al considerar como ganancia no justificada la tenencia, declaración o adquisición de bienes o derechos respecto de los que no se hubiera cumplido dicha obligación de información en el plazo establecido al efecto, así como el número de consultas recibidas en relación con el cumplimiento y presentación del Modelo de referencia, se estima conveniente ampliar el plazo de presentación del Modelo 720, para facilitar el cumplimiento de dicha obligación en el primer ejercicio de su implantación y que de ello se derive una mayor eficacia en el objetivo de lucha contra el fraude.

Para el ejercicio 2014, se amplía el plazo de presentación del Modelo 720 de declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, hasta el 30 de abril de 2014.

ORDEN FORAL 343/2014, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 22 de mayo, de aprobación de los modelos 200 y 220 de 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, para los ejercicios iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2013, y se establecen las condiciones generales para su presentación telemática. (B.O.T.H.A. nº 62 de 04-06-14)

El artículo 129 de la Norma Foral 24/1996, de 5 de julio, reguladora del Impuesto sobre Sociedades

en los ejercicios iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2013, 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 2013.

ORDEN FORAL 498/2014, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 18 de julio, de aprobación del modelo 587 de autoliquidación del Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero. (B.O.T.H.A. nº 84 de 28-07-14)

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, introduce en el ordenamiento fiscal, con efectos desde el 1 de enero de 2014, el Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero, tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo de estos gases y grava, en fase única, la puesta a consumo de los mismos, atendiendo a su potencial de calentamiento atmosférico.

La Comisión Mixta del Concierto Económico, en su sesión de 16 de enero de 2014, ha acordado la modificación del citado Concierto Económico para acordar, entre otros el Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero.

En consonancia con lo anterior, se ha modificado el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por medio de la Ley 7/2014 de 22 de abril y la concertación ha sido ratificada por las Juntas Generales de Álava mediante la Norma Foral 4/2014, de 26 de febrero, de ratificación del Acuerdo Primero de la Comisión Mixta del Concierto Económico.

Finalmente, el Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero ha sido incorporado al sistema tributario alavés mediante la Norma Foral

27/2014, de 9 de julio, del Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero.

El artículo 34 del Concierto Económico dedicado al Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero faculta a las Instituciones competentes de los Territorios Históricos para aprobar los modelos de declaración e ingreso, que no deben diferir sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado, facultad que se atribuye, en la Norma Foral 27/2014, de 9 de julio, al Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de la Diputación Foral de Álava.

De acuerdo con lo anterior, por la presente Orden Foral se procede, por tanto, a la aprobación del modelo 587 de autoliquidación del Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero, así como a la aprobación de los códigos de gestión que identifican los productos sujetos al Impuesto y el detalle de las claves de actividad de los obligados a inscribirse en el registro territorial.

ORDEN FORAL 499/2014, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 18 de julio, de aprobación del modelo 583 "Impuesto sobre el Valor de la producción de la Energía Eléctrica. Autoliquidación y pagos fraccionados". (B.O.T.H.A. nº 84 de 28-07-14)

La Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, introduce en el ordenamiento fiscal, con efectos desde el 1 de enero de 2013, el Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica.

La Comisión Mixta del Concierto Económico, en su sesión de 16 de enero de 2014, ha acordado la modificación del citado Concierto Económico para acordar, entre otros el Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica.

En consonancia con lo anterior, se ha modificado el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por medio de la Ley 7/2014 de 22 de abril y la concertación ha sido ratificada por las Juntas Generales de Álava me-

dante la Norma Foral 4/2014, de 26 de febrero, de ratificación del Acuerdo Primero de la Comisión Mixta del Concierto Económico.

Finalmente, el Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica ha sido incorporado al sistema tributario alavés mediante la Norma Foral 24/2014, de 9 de julio, del Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica.

El artículo 23 quáter del Concierto Económico dedicado al Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica faculta a las Instituciones competentes de los Territorios Históricos para aprobar los modelos de declaración e ingreso que no deben diferir sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado, facultad que se atribuye, en la Norma Foral 24/2014, de 9 de julio, al Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de la Diputación Foral de Álava.

De acuerdo con lo anterior, por la presente Orden Foral se procede, por tanto, a la aprobación del modelo 583 de autoliquidación y pagos fraccionados del Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica.

ORDEN FORAL 500/2014, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 18 de julio, de modificación del Modelo 560 Impuesto sobre la Electricidad, aprobado por la Orden Foral 205/2012, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 15 de marzo, por la que se aprueban determinados modelos y se actualizan diversas normas de gestión con relación a los Impuestos Especiales de Fabricación. (B.O.T.H.A. nº 84 de 28-07-14)

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, establece que los Impuestos Especiales tienen el carácter de tributos concertados que se registrarán por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado, sin perjuicio de la competencia de las Diputaciones Forales para aprobar los modelos de declaración

e ingreso, que deben contener, al menos, los mismos datos que los del territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no deben diferir sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.

La Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, ha sido modificada por la Ley 16/2013, de 29 de octubre, que ha introducido nuevos beneficios fiscales en el Impuesto sobre la Electricidad.

La normativa alavesa reguladora de los Impuestos Especiales aprobada por Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 1/1999, de 16 de febrero ha sido adaptada a esta modificación por el Decreto Normativo de Urgencia Fiscal 1/2014, de 4 de febrero.

Procede ahora modificar el Modelo 560, Impuesto sobre la Electricidad, para adaptarlo a los cambios sufridos por la normativa mencionada.

ORDEN FORAL 501/2014, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 18 de julio, de modificación de la Orden Foral 160/2011, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de 8 de marzo, por la que se aprueban los modelos 036, 037 y 009 de declaraciones censales de alta, modificación y baja en el Censo Único de Contribuyentes de la Diputación Foral de Álava y se modifican la Orden Foral 41/2009, de 28 de enero, de aprobación del modelo 006 de solicitud de asignación, modificación o baja del número de identificación fiscal y del documento acreditativo y la Orden Foral 39/2010, de 3 de febrero, por la que se establecen las condiciones generales y el procedimiento para la presentación telemática por Internet para determinados obligados y modelos. (B.O.T.H.A. nº 84 de 28-07-14)

El Decreto Foral 3/2011, del Consejo de Diputados de 25 de enero, que regula el Censo de los Contribuyentes y las obligaciones censales, establece las declaraciones censales de alta, modificación o baja que se han de presentar a efectos fiscales ante la Hacienda Foral de Álava, así como quienes son las personas o entidades que se encuentran obligadas a su presentación.

El artículo 16 del citado Decreto Foral establece que las declaraciones censales de alta, modificación y baja se presentarán en el lugar, forma, plazos y modelos que establezca el Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos.

Así, mediante la Orden Foral 160/2011, de 8 de marzo, se aprobaron el modelo 036 de declaración censal de alta, modificación y baja en el Censo Único de Contribuyentes de la Diputación Foral de Álava que han de presentar las personas jurídicas, entidades sin personalidad jurídica que sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, Administraciones Públicas y otros Organismos y el modelo 037 de declaración censal de alta, modificación y baja en el Censo Único de Contribuyentes de la Diputación Foral de Álava que han de presentar las personas físicas con actividad económica, sociedades civiles, comunidades de bienes y otras entidades en régimen de atribución de rentas.

Durante el año 2014 han entrado en vigor diversas normas tributarias, que introducen novedades importantes que obligan a incorporar cambios en ambos modelos censales 036 y 037.

En primer lugar, de acuerdo con lo dispuesto en el Decreto Foral 1/2014 de 21 de enero, de modificación del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido por el que se desarrolla reglamentariamente el régimen especial del criterio de caja, se hace necesario incorporar la opción y la renuncia al citado régimen, dentro del apartado de regímenes de IVA de los modelos censales 036 y 037.

En segundo lugar, la Norma Foral 33/2013 de 27 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que entró en vigor el 1 de enero de 2014, deroga el método de estimación objetiva para el cálculo del rendimiento neto de las actividades económicas. Este cambio supone eliminar del modelo 037, toda referencia a la modalidad de signos, índices y módulos y a la de convenios, adaptando el modelo a la nueva regulación.

En tercer lugar, la aprobación de la Norma Foral 37/2013 de 13 de diciembre del Impuesto sobre

Sociedades conlleva la adaptación de las referencias normativas contenidas en el modelo censal 036 así como la introducción de diversas modificaciones en el apartado de "régimenes del Impuesto sobre Sociedades" del mencionado modelo.

En cuarto lugar, la Norma Foral 4/2014 de 26 de febrero acuerda unas modificaciones en el Concierto Económico que suponen nuevas concertaciones de impuestos entre los que se encuentran el Impuesto sobre la Producción de la Energía Eléctrica y el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero, impuestos cuya regulación ha sido aprobada por la Norma Foral 24/2014, de 9 de julio, del Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica y por la Norma Foral 27/2014, de 9 de julio, del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero, respectivamente.

La regulación de estos nuevos impuestos medioambientales hace necesario modificar el apartado de "Impuestos especiales y otros impuestos" de los modelos censales 036 y 037 para incluir la posibilidad de solicitar el alta o la baja en los citados impuestos.

Por último, se introduce en el modelo 037 de modificación, un nuevo motivo de presentación: "Modificación de pagos fraccionados del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", para solicitar la baja en la obligación de efectuar pagos fraccionados del IRPF en caso de cese de la actividad económica. Asimismo, en caso de cese de actividad se puede solicitar el recálculo de las cuotas a ingresar por este concepto.

ORDEN FORAL 517/2014, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 24 de julio, de Aprobación del modelo 230 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre la Renta de no Residentes: Retenciones e ingresos a cuenta del Gravamen Especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas; Impuesto sobre Sociedades: retenciones e ingresos a cuenta sobre los premios de determinadas loterías y apuestas. Autoliquidación. (B.O.T.H.A. nº 86 de 01-08-14)

La Comisión Mixta del Concierto Económico, en su sesión de 16 de enero de 2014, ha acordado la modificación del citado Concierto Económico para acordar, entre otras materias, las retenciones e ingresos a cuenta relativas al Gravamen Especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas.

En consonancia con lo anterior, se ha modificado el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por medio de la Ley 7/2014 de 22 de abril y la concertación ha sido ratificada por las Juntas Generales de Álava mediante la Norma Foral 4/2014, de 26 de febrero, de ratificación del Acuerdo Primero de la Comisión Mixta del Concierto Económico.

En lo que se refiere a las retenciones relativas al Gravamen Especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas, se ha modificado el artículo 10 del Concierto Económico, concertando que las retenciones correspondientes al Gravamen especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas se exigirán, conforme a su normativa por la Diputación Foral de Álava cuando el perceptor del premio tenga su residencia habitual o domicilio fiscal en el Territorio Histórico de Álava.

La retención o ingreso a cuenta al tipo aplicable vigente, que debe ser idéntico al de territorio común, exime de la obligación de presentar autoliquidación por la Gravamen Especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas.

De acuerdo con lo anterior, procede la aprobación del modelo de autoliquidación de las retenciones e ingresos a cuenta correspondiente al Gravamen Especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas.

ORDEN FORAL 565/2014, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 17 de septiembre, de aprobación del Modelo 20R, Comunicación de la opción para la aplicación del régimen fiscal especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores, cesiones globales del activo y del pasivo y cam-

bio de domicilio social de una sociedad europea o una sociedad cooperativa europea de un estado miembro a otro de la Unión Europea. (B.O.T.H.A. nº 109 de 26-09-14)

El apartado 3 del artículo 114 de la Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, establece que la opción para la aplicación del régimen fiscal especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores, cesiones globales del activo y del pasivo y cambio de domicilio social de una sociedad europea o una sociedad cooperativa europea de un estado miembro a otro de la Unión Europea debe comunicarse a la Administración tributaria en la forma y plazo que reglamentariamente se determinen.

A estos efectos, el artículo 43 del Decreto Foral 41/2014, del Consejo de Diputados de 1 de agosto, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, establece el lugar, plazos, obligados a realizar la comunicación de la opción para la aplicación del régimen especial y contenido de esta. No obstante, la normativa vigente no establece un modelo al efecto. Por ello resulta conveniente proceder a la aprobación de un modelo que sistematice toda la información derivada de dicha comunicación.

ORDEN FORAL 673/2014, del Diputado de Hacienda, Finanzas y Presupuestos, de 30 de octubre, de aprobación del modelo 763. Impuesto sobre actividades de juego en los supuestos de actividades anuales o plurianuales. Autoliquidación. (B.O.T.H.A. nº 109 de 26-09-14)

Conforme a la Norma Foral 23/2014, del Impuesto sobre Actividades de Juego, los sujetos pasivos tributarán, cualquiera que sea el lugar en que tengan su domicilio fiscal, a la Diputación Foral de Álava en proporción al volumen de operaciones realizado en el Territorio Histórico de Álava durante el ejercicio.

Siguiendo el mandato de la citada Norma Foral, se aprueba el modelo de declaración e ingreso del Impuesto sobre Actividades de Juego.

ACUERDO 182/2014, del Consejo de Diputados de 1 de abril, que aprueba la aplicación de los criterios de valoración del suelo urbano derivados de la aprobación de la nueva Delimitación de Suelo urbano sujeto al Impuesto sobre Bienes Inmuebles del término municipal de Elvillar por Acuerdo 617/2013, de 17 de diciembre. (B.O.T.H.A. nº 43 de 14-04-14)

Mediante Acuerdo nº 617/2013, de 17 de diciembre, del Consejo de Diputados, se aprobó con carácter definitivo la nueva Delimitación de Suelo urbano sujeto al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, realizada para el término municipal de Elvillar de acuerdo con el Plan General de Ordenación Urbana del citado municipio aprobado por Orden Foral nº 121/2011, de 9 de marzo.

Por otra parte el Acuerdo nº 739/2009 de 10 de noviembre del Consejo de Diputados aprobó definitivamente la Ponencia de Valores del suelo y construcciones urbanas sujetos al Impuesto sobre Bienes Inmuebles para el término municipal de Elvillar.

Procede ahora aplicar a las parcelas incorporadas al suelo urbano de Elvillar como consecuencia de lo recogido en el Acuerdo nº 617/2013 los mismos criterios de valoración recogidos en la vigente Ponencia de Valores del citado municipio, aprobada por Acuerdo nº 739/2009 de 10 de noviembre.

ACUERDO 183/2014, del Consejo de Diputados de 1 de abril, que aprueba la aplicación de los criterios de valoración del suelo urbano derivados de la aprobación de la nueva Delimitación de Suelo urbano sujeto al Impuesto sobre Bienes Inmuebles del término municipal de Lanciego por Acuerdo 618/2013, de 17 de diciembre. (B.O.T.H.A. nº 43 de 14-04-14)

Mediante Acuerdo nº 618/2013, de 17 de diciembre, del Consejo de Diputados, se aprobó con carácter definitivo la nueva Delimitación de Suelo urbano sujeto al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, realizada para el término municipal de Lanciego de acuerdo con el Plan General de Ordenación Urbana del citado municipio apro-

bado por Orden Foral nº 191/2011, de 12 de abril.

Por otra parte el Acuerdo nº 795/2010 de 30 de noviembre del Consejo de Diputados aprobó definitivamente la Ponencia de Valores del suelo y construcciones urbanas sujetos al Impuesto sobre Bienes Inmuebles para el término municipal de Lanciego.

Procede ahora aplicar a las parcelas incorporadas al suelo urbano de Lanciego como consecuencia de lo recogido en el Acuerdo nº 618/2013 los mismos criterios de valoración recogidos en la vigente Ponencia de Valores del citado municipio, aprobada por Acuerdo nº 795/2010 de 30 de noviembre.

ACUERDO 372/2014, del Consejo de Diputados de 15 de julio, que aprueba la modificación puntual al Acuerdo 734/2008, de 4 de noviembre, que aprobó definitivamente la Ponencia de Valoración del Suelo y Construcciones de los bienes inmuebles de naturaleza urbana sujetos al Impuesto sobre Bienes Inmuebles del municipio de Yécora. (B.O.T.H.A. nº 92 de 18-08-14)

Mediante Acuerdo del Consejo de Diputados número 734/2008, de 4 de noviembre se aprobó definitivamente la ponencia de valoración del suelo y construcciones de los bienes inmuebles de naturaleza urbana sujetos al impuesto sobre bienes inmuebles correspondiente al municipio de Yécora.

Por Orden Foral 256/2014 de 3 de junio, se aprobó definitivamente el expediente de 1ª modificación puntual de las normas subsidiarias de planeamiento del municipio de Yécora, relativa a la ampliación de suelo urbano mediante la reclasificación de parte del suelo urbanizable incluido en el SAUR-1 a urbano no consolidado SUR-5, correspondiente a las parcelas catastrales 1280 y 1281 del polígono 1 de la citada localidad.

Como consecuencia de ello, las referidas parcelas pasan de estar encuadradas en la zona fiscal 7 (SAUR-1) a estarlo en la zona fiscal 3 (SUR-3 y 5), lo que implica una modificación de su valor catastral.

ACUERDO 391/2014, del Consejo de Diputados de 22 de julio, que aprueba definitivamente la Ponencia de Valoración del suelo y de las construcciones de los bienes inmuebles de naturaleza urbana sujetos al Impuesto sobre Bienes Inmuebles realizada para el término municipal de Ribera Baja. (B.O.T.H.A. nº 92 de 18-08-14)

Por Orden Foral número 354/2014, de 28 de mayo, se aprobó con carácter provisional, la ponencia de valoración de suelo y construcciones de los bienes inmuebles de naturaleza urbana sujetos al impuesto sobre bienes inmuebles, realizada para el término municipal de Ribera Baja.

ACUERDO 390/2014, del Consejo de Diputados de 22 de julio, que aprueba definitivamente la Ponencia de Valoración del suelo y de las construcciones de los bienes inmuebles de naturaleza urbana sujetos al Impuesto sobre Bienes Inmuebles realizada para el término municipal de Ayala. (B.O.T.H.A. nº 93 de 20-08-14)

Por Orden Foral número 355/2014, de 28 de mayo, se aprobó con carácter provisional, la ponencia de valoración de suelo y construcciones de los bienes inmuebles de naturaleza urbana sujetos al impuesto sobre bienes inmuebles, realizada para el término municipal de Ayala.

ACUERDO 488/2014, del Consejo de Diputados de 30 de septiembre, que aprueba definitivamente la modificación parcial de la delimitación de suelo urbano sujeto al Impuesto sobre Bienes Inmuebles del término municipal de Iruña de Oca. (B.O.T.H.A. nº 117 de 15-10-14)

Se aprueba la delimitación de suelo urbano sujeto al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, para el término municipal de Iruña de Oca, de conformidad con la modificación puntual de las normas subsidiarias de planeamiento aprobadas por Orden Foral 247/2011, de 17 de mayo.

ACUERDO 489/2014, del Consejo de Diputados de 30 de septiembre, que aprueba definitivamente la modificación parcial de la delimitación de suelo urbano sujeto al Impuesto sobre Bienes In-

**muebles del término municipal de Oyón-Oion.
(B.O.T.H.A. nº 117 de 15-10-14)**

Se aprueba la delimitación de suelo urbano sujeto al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, para el término municipal de Oyón-Oion, de conformidad con la Orden Foral 215/2011, de 20 de abril, que aprueba la aceptación del cumplimiento de las condiciones impuestas en la Orden Foral 100/2011 de 28 de febrero, por la que se aprobó definitivamente el expediente del plan general de ordenación urbana del municipio de Oyón-Oion y la Orden Foral 274/2014, de 11 de junio, de aprobación de la 2ª modificación del plan general de ordenación urbana referente a la ampliación de usos autorizados en suelo industrial.

ACUERDO 554/2014, del Consejo de Diputados de 28 de octubre, que aprueba definitivamente la Ponencia de Valoración del suelo y de las construcciones de los bienes inmuebles de naturaleza urbana sujetos al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, realizada para el término municipal de Okondo. (B.O.T.H.A. nº 130 de 14-11-14)

Se aprueba la ponencia de valoración del suelo y construcciones de los bienes inmuebles urbanos sujetos al Impuesto sobre bienes inmuebles, realizada para el término municipal de Okondo.

ACTUALIDAD BIZKAIA

PUBLICACIONES DESDE EL 01/04/2014 AL 15/11/2014.

NORMA FORAL 1/2014, de 26 de marzo, de ratificación del Acuerdo Primero de la Comisión Mixta del Concierto Económico de 16 de enero de 2014. (BOB nº 64 de 02-04-2014)

La Disposición Adicional Segunda del vigente Concierto Económico, aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo, prevé que en el caso de que se produjese una reforma en el ordenamiento jurídico tributario del Estado que afectase a la concertación de los tributos, se produjese una alteración en la distribución de las competencias normativas que afecte al ámbito de la imposición indirecta o se crearan nuevas figuras tributarias o pagos a cuenta, se procederá por ambas Administraciones, de común acuerdo y por el mismo procedimiento seguido para su aprobación, a la pertinente adaptación del Concierto Económico.

Por su parte, el Concierto Económico en su artículo 62 atribuye a la Comisión Mixta del Concierto Económico, entre otras, la función de acordar las modificaciones de su texto legal.

De acuerdo con este marco normativo, la Comisión Mixta del Concierto Económico, en sesión de 16 de enero de 2014, ha convenido por unanimidad la modificación de los artículos 1, 10, 22, 25, 33, 34, 36, 37, 43, 46, 64, 65, 66, así como la adición de los artículos 23 bis, 23 ter, 23 quáter, 23 quinquies, las disposiciones transitorias undécima, duodécima y decimotercera, y la supresión de la disposición adicional quinta y la disposición transitoria sexta.

Asimismo, se adaptan los títulos y secciones correspondientes a las modificaciones introducidas. Estas modificaciones requieren su posterior tramitación en las Cortes Generales a efectos de su incorporación al texto legal del Concierto, así como la aprobación por parte de estas Juntas Generales de las Normas Forales reguladoras de los nuevos tributos objeto de concertación y la

adaptación, en su caso, las diferentes Normas Forales de carácter tributario que resultan afectadas.

La mayor parte de dichas modificaciones traen causa en nuevas concertaciones, destacando fundamentalmente varios impuestos, recientemente introducidos en el sistema tributario de Territorio Común, que son de normativa común pero cuya exacción, gestión y recaudación pasa a partir de ahora a manos de las Diputaciones Forales.

El Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito grava los saldos de dichos depósitos y su exacción corresponde a la Administración del Estado o a la Diputación Foral competente por razón del territorio, según que la sede central o sucursales de las entidades bancarias donde se mantengan los fondos de los impositores estén situadas en territorio común o en territorio vasco.

Por su parte, el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica grava la producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica y su exacción corresponderá a la Administración del Estado o a la Diputación Foral competente por razón del territorio según que las instalaciones de producción de energía eléctrica radiquen en territorio común o en territorio vasco.

Asimismo, la exacción del Impuesto sobre la Producción de Combustible Nuclear Gastado y Residuos Radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrica y del Impuesto sobre el Almacenamiento de Combustible Nuclear Gastado y Residuos Radiactivos en instalaciones centralizadas, corresponderá a la Administración del Estado o a la Diputación Foral competente por razón del territorio, según que las instalaciones donde se produzca y/o almacene el combustible nuclear gastado y/o los residuos radiactivos radiquen en territorio común o en territorio vasco.

Además, respecto al Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero, se establece que la competencia para la exacción depen-

derá de si los consumidores finales de los productos objeto del impuesto los utilizan en instalaciones, equipos o aparatos, radicados en territorio común o en territorio vasco.

Y por último se concierta el Impuesto sobre Actividades de Juego, que grava la celebración de juegos, rifas, concursos y apuestas, de ámbito estatal realizadas por vía electrónica, informática o telemática. Las empresas, operadores y entidades organizadoras de las actividades de juego gravadas por este impuesto, tributarán, en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio, común o vasco, durante el ejercicio fiscal.

En lo que se refiere a las retenciones sobre premios, se conciertan las relativas al Gravamen Especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas, que se exigirán conforme a su respectiva normativa, por la Administración del Estado o por la Diputación Foral competente por razón del territorio según que el perceptor del premio tenga su residencia habitual o domicilio fiscal en territorio común o en territorio vasco.

Finalmente, se introduce una disposición derogatoria para eliminar la disposición adicional quinta, debido a que su contenido ha quedado integrado en el artículo 1 del Concierto y la disposición transitoria sexta debido a que ésta contemplaba una previsión para un período de tiempo tan específico que ya no es necesario recoger por el transcurso del mismo.

NORMA FORAL 2/2014, de 11 de junio, por la que se establece un tratamiento tributario alternativo para determinadas situaciones postlaborales. (BOB nº 114 de 17-06-2014)

La intensidad de la crisis económica ha motivado el desenvolvimiento de una política fiscal en los últimos años que ha dado una preponderancia especial al reequilibrio de las cuentas públicas y a poder allegar los recursos precisos para estar en condiciones de afrontar con las suficientes garantías el incremento del gasto público generado por la coyuntura económica adversa, tal y como se ha podido constatar, por ejemplo, con la

aprobación de la Norma Foral 1/2012, de 29 de febrero, por la que se aprueban medidas transitorias para 2012 y 2013, o las recientemente aprobadas reformas integrales del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

Además, las Juntas Generales de Bizkaia también han sido sensibles a los supuestos que afectan a los contribuyentes más perjudicados por las consecuencias de la crisis económica y financiera, como los que han perdido sus viviendas por no poder hacer frente a los compromisos hipotecarios adquiridos con entidades financieras, estableciendo exenciones o modificaciones en las reglas de tributación de los gravámenes que recaen sobre las operaciones de lanzamiento y ejecución hipotecarias.

En el Territorio Histórico de Bizkaia tiene una importancia destacada la denominada economía social, de la que es un exponente muy destacado la participación de los trabajadores en las empresas para las que prestan sus servicios, bien sea mediante la fórmula de autogestión instrumentada a través de la participación en el capital de sociedades cooperativas o laborales, bien a través de la aportación de recursos económicos en forma de participaciones en el capital o de préstamos a las entidades en las que se prestan los servicios, situaciones todas ellas que han sido intensamente fomentadas desde el ámbito público.

La virulencia de la crisis económica se ha dejado notar especialmente en los últimos tiempos en el ámbito de la economía social, en la que la implicación específica de los trabajadores en el capital y la gestión de las empresas, hace que queden en una situación especialmente vulnerable en relación con los momentos más adversos del ciclo económico, llegando incluso a verse obligados a acudir a la vía del concurso de acreedores cuando la situación financiera no ha permitido otra salida a empresas que otrora se habían convertido en tractoras de sus respectivos sectores.

Es más, esas situaciones han provocado que los trabajadores de esas empresas, que habían dejado de forma temporal en las mismas los recursos a que tenían derecho al concluir su vida laboral, como una medida de apoyo y solidaridad hacia el resto de sus compañeros, con el objetivo claro de posibilitar el mantenimiento de su actividad y reducir la exposición al apalancamiento, con los peligros que de la misma se derivan, se vean especialmente afectados en las situaciones en las que la entidad ha acabado solicitando el correspondiente procedimiento concursal.

La regulación ordinaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aplicable a las distintas fuentes de renta no está estructurada atendiendo a situaciones económicas patológicas, sino todo lo contrario, se construye en base a circunstancias económicas ordinarias, por lo que se hace precisa una respuesta normativa específica para atender situaciones extraordinarias y amparar a los contribuyentes de menor capacidad económica de las consecuencias desproporcionadas que pueden derivarse para los mismos.

NORMA FORAL 3/2014, de 11 de junio, de correcciones técnicas de diversas Normas Tributarias del Territorio Histórico de Bizkaia. (BOB nº 114 de 17-06-2014)

Con fecha 5 de diciembre de 2013 se aprobaron la Norma Foral 11/2013 del Impuesto sobre Sociedades, la Norma Foral 12/2013 del Impuesto sobre la Renta de No Residentes y la Norma Foral 13/2013 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Habiéndose observado diversas incoherencias en las regulaciones contenidas en las citadas normas forales se procede a su subsanación, a fin de facilitar la adecuada aplicación de las mismas.

Así, en lo que se refiere al Impuesto sobre Sociedades, el ajuste se refiere al apartado 6 del artículo 24, al apartado 1 del artículo 51 y al apartado 2 del artículo 116 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, de manera que queden correctamente reflejadas las referencias a

otros artículos de la citada norma, así como clarificar la dotación a la reserva indisponible excluyendo de la misma a la parte del incremento de patrimonio que se hubiera incorporado al capital. Adicionalmente se deroga el apartado 3 de la Disposición Adicional Decimosexta de dicha Norma Foral.

En relación al Impuesto sobre la Renta de No Residentes, se procede a corregir la remisión a la normativa del Impuesto sobre Sociedades de la letra i) apartado 1 del artículo 14 y la remisión a la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de la Disposición Adicional Tercera de la Norma Foral 12/2013, de 5 de diciembre, por la del Impuesto sobre Sociedades.

El articulado del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre se refiere al número 17 del artículo 9, suprimiendo el párrafo tercero del subapartado 2), al artículo 90 que incluye a las Cooperativas entre las entidades con derecho a deducción, y la corrección de las remisiones normativas del párrafo segundo del apartado 1 del artículo 97 y de la Disposición Adicional Vigésima.

En relación al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se introduce, por coherencia técnica con la supresión de la exención para donaciones en línea recta desde el 1 de abril de 2012, una reducción del 95 por 100 para la transmisión de participaciones «ínter vivos», en favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de una empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en entidades del donante.

Sin perjuicio de lo anterior, se considera oportuno ajustar el texto de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia para contemplar, entre los supuestos que dan lugar a la suspensión del cómputo del plazo de caducidad a que se refieren los artículos 72 y 194, la interposición por parte del interesado de recurso de reposición, completando así la relación actualmente existente.

NORMA FORAL 4/2014, de 11 de junio, del impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radioactivos en instalaciones centralizadas. (BOB nº 114 de 17-06-2014)

La Ley 7/2014, de 21 de abril, ha aprobado la modificación del Concierto Económico acordada por la Comisión Mixta del Concierto Económico el 16 de enero de 2014.

El contenido del mencionado Acuerdo de la Comisión Mixta del Concierto Económico, ratificado por las Juntas Generales de Bizkaia mediante la Norma Foral 1/2014, de 26 de marzo, y promulgado a través de la referida Ley, ha supuesto, además de una modificación en los términos de la concertación de algunos tributos que ya lo estaban, la concertación de otros nuevos.

Uno de los tributos de nueva concertación es el Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radioactivos en instalaciones centralizadas que, de acuerdo con lo previsto en el artículo 23 quinquies del vigente Concierto Económico, se regirá por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado. Por ello se hace necesario dictar la presente disposición, al objeto de incorporar a nuestro ordenamiento la regulación de esta nueva figura impositiva recogiendo en ella los puntos de conexión fijados en el Concierto Económico.

Este Impuesto, establecido por la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, en orden a la internalización de los costes medioambientales derivados del almacenamiento del combustible nuclear gastado y de los residuos radioactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica en instalaciones centralizadas, es un tributo de carácter directo y naturaleza real.

NORMA FORAL 5/2014, de 11 de junio, del impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero. (BOB nº 114 de 17-06-2014)

La Ley 7/2014, de 21 de abril, ha aprobado la modificación del Concierto Económico acordada

por la Comisión Mixta del Concierto Económico el 16 de enero de 2014.

El contenido del mencionado Acuerdo de la Comisión Mixta del Concierto Económico, ratificado por las Juntas Generales de Bizkaia mediante la Norma Foral 1/2014, de 26 de marzo, y promulgado a través de la referida Ley, ha supuesto, además de una modificación en los términos de la concertación de algunos tributos que ya lo estaban, la concertación de otros nuevos.

Uno de los tributos de nueva concertación es el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero que, de acuerdo con lo previsto en el artículo 34 del vigente Concierto Económico, se regirá por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado. Por ello se hace necesario dictar la presente disposición, al objeto de incorporar a nuestro ordenamiento la regulación de esta nueva figura impositiva recogiendo en ella los puntos de conexión fijados en el Concierto Económico.

En línea con los principios básicos que rigen la política fiscal, energética y ambiental de la Unión Europea, se aprobó la ley 16/2013, de 29 de diciembre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras, al objeto de introducir, entre otros, mecanismos de corrección de determinadas externalidades ambientales, tales como las ocasionadas por la emisión de gases de efecto invernadero. A estos efectos, se introduce un impuesto sobre el consumo de Gases Fluorados de Efecto Invernadero.

Se trata de un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo de estos gases y grava, en fase única, la puesta a consumo de los mismos atendiendo al potencial de calentamiento atmosférico.

Por otra parte, se establece una deducción del Impuesto en los supuestos en que se acredite la destrucción de los productos objeto del Impuesto, ya que regular estas opciones estimula el desarrollo de tecnologías ecológicas.

NORMA FORAL 6/2014, de 11 de junio, del impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica. (BOB nº 114 de 17-06-2014)

La Ley 7/2014, de 21 de abril, ha aprobado la modificación del Concierto Económico acordada por la Comisión Mixta del Concierto Económico el 16 de enero de 2014.

El contenido del mencionado Acuerdo de la Comisión Mixta del Concierto Económico, ratificado por las Juntas Generales de Bizkaia mediante la Norma Foral 1/2014, de 26 de marzo, y promulgado a través de la referida Ley, ha supuesto, además de una modificación en los términos de la concertación de algunos tributos que ya lo estaban, la concertación de otros nuevos.

Uno de los tributos de nueva concertación es el Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica que, de acuerdo con lo previsto en el artículo 23 quáter del vigente Concierto Económico, se regirá por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado. Por ello se hace necesario dictar la presente disposición, al objeto de incorporar a nuestro ordenamiento la regulación de esta nueva figura impositiva recogiendo en ella los puntos de conexión fijados en el Concierto Económico.

Este Impuesto, creado por la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, supuso la internalización de los costes medioambientales derivados de la producción de la energía eléctrica. De esta forma, este impuesto ha de servir de estímulo para mejorar los niveles de eficiencia energética a la vez que permita asegurar una mejor gestión de los recursos naturales y seguir avanzando en el nuevo modelo de desarrollo sostenible, tanto desde el punto de vista económico y social, como medioambiental, contribuyendo además a la integración de las políticas medioambientales en el sistema tributario, en el cual tienen cabida tanto tributos específicamente ambientales, como la posibilidad de incorporar el elemento ambiental en otros tributos ya existentes.

A tal fin, el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica, de carácter directo y naturaleza real, grava la realización de actividades de producción e incorporación de energía eléctrica en el sistema eléctrico, elementos que reflejan la capacidad económica de los productores de energía eléctrica cuyas instalaciones originan importantes inversiones en las redes de transporte y distribución de energía eléctrica para poder evacuar la energía que vierten a las mismas, y comportan indudables efectos medioambientales, así como la generación de muy relevantes costes necesarios para el mantenimiento de la garantía de suministro. El Impuesto se aplica a la producción de todas las instalaciones de generación.

NORMA FORAL 7/2014, de 11 de junio, del impuesto sobre actividades de juego. (BOB nº 114 de 17-06-2014)

La Ley 7/2014, de 21 de abril, ha aprobado la modificación del Concierto Económico acordada por la Comisión Mixta del Concierto Económico el 16 de enero de 2014.

El contenido del mencionado Acuerdo de la Comisión Mixta del Concierto Económico, ratificado por las Juntas Generales de Bizkaia mediante la Norma Foral 1/2014, de 26 de marzo, y promulgado a través de la referida Ley, ha supuesto, además de una modificación en los términos de la concertación de algunos tributos que ya lo estaban, la concertación de otros nuevos.

Uno de los tributos de nueva concertación es el Impuesto sobre Actividades de Juego, creado por la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego que, de acuerdo con lo previsto en el artículo 36 del vigente Concierto Económico, se regirá por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado. Por ello se hace necesario dictar la presente disposición, al objeto de incorporar a nuestro ordenamiento la regulación de esta nueva figura impositiva recogiendo en ella los puntos de conexión fijados en el Concierto Económico.

Los contribuyentes de este Impuesto deberán tributar a la Diputación Foral de Bizkaia en propor-

ción al volumen de operaciones realizado durante el ejercicio, que se determinará en función del peso relativo de las cantidades jugadas correspondientes a jugadores residentes en el Territorio Histórico de Bizkaia, respecto del total jugado en dicho período.

Para el ingreso de estos importes en la Hacienda Foral de Bizkaia se utilizarán los modelos y procedimientos establecidos por el diputado foral de Hacienda y Finanzas.

NORMA FORAL 8/2014, de 11 de junio, del impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica. (BOB nº 114 de 17-06-2014)

La Ley 7/2014, de 21 de abril, ha aprobado la modificación del Concierto Económico acordada por la Comisión Mixta del Concierto Económico el 16 de enero de 2014.

El contenido del mencionado Acuerdo de la Comisión Mixta del Concierto Económico, ratificado por las Juntas Generales de Bizkaia mediante la Norma Foral 1/2014, de 26 de marzo, y promulgado a través de la referida Ley, ha supuesto, además de una modificación en los términos de la concertación de algunos tributos que ya lo estaban, la concertación de otros nuevos.

Uno de los tributos de nueva concertación es el Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica que, de acuerdo con lo previsto en el artículo 23 quinquies del vigente Concierto Económico, se regirá por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado.

Por ello se hace necesario dictar la presente disposición, al objeto de incorporar a nuestro ordenamiento la regulación de esta nueva figura impositiva recogiendo en ella los puntos de conexión fijados en el Concierto Económico.

Este Impuesto, establecido por la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sos-

tenibilidad energética, con la pretensión de internalizar los costes medioambientales derivados de la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica, es un tributo de carácter directo y naturaleza real.

NORMA FORAL 9/2014, de 11 de junio, del impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito. (BOB nº 114 de 17-06-2014)

La Ley 7/2014, de 21 de abril, ha aprobado la modificación del Concierto Económico acordada por la Comisión Mixta del Concierto Económico el 16 de enero de 2014.

El contenido del mencionado Acuerdo de la Comisión Mixta del Concierto Económico, ratificado por las Juntas Generales de Bizkaia mediante la Norma Foral 1/2014, de 26 de marzo, y promulgado a través de la referida Ley, ha supuesto, además de una modificación en los términos de la concertación de algunos tributos que ya lo estaban, la concertación de otros nuevos.

Uno de los tributos de nueva concertación es el Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito, regulado en la Ley 16/2012, de 27 de diciembre. De acuerdo con lo previsto en el artículo 23 ter del Concierto Económico, debe exaccionarse aplicando las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado. Por ello se hace necesario dictar la presente disposición, al objeto de incorporar a nuestro ordenamiento la regulación de esta nueva figura impositiva recogiendo en ella los puntos de conexión fijados en el Concierto Económico.

DECRETO FORAL NORMATIVO 1/2014, de 18 de marzo, por el que se modifica la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. (BOB nº 57 de 24-03-2014)

El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma Vasca, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, establece en su artículo 26 que el Impuesto sobre el Valor Añadido se regirá por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado.

La Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014 y el Real Decreto-ley 1/2014, de 24 de enero, de reforma en materia de infraestructuras y transporte y otras medidas económicas, respectivamente, han introducido una serie de novedades en la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, que deben ser incorporadas a la normativa tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

Las modificaciones incluidas en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2014 responden a la necesidad de adecuar determinados preceptos al ordenamiento y jurisprudencia comunitaria, así como correcciones de índole técnica en algunos aspectos procedimentales y de gestión del impuesto.

En cuanto al Real Decreto-ley 1/2014, de 24 de enero, la reforma se justifica en la necesidad de incentivar las transacciones de obras de arte, antigüedades y objetos de colección impulsando la producción artística.

DECRETO FORAL NORMATIVO 2/2014, de 17 de junio, por el que se deroga el Decreto Foral Normativo 2/2013, de 26 de febrero, por el que se determina la aplicación de nuevos impuestos en el Territorio Histórico de Bizkaia. (BOB nº 116 de 19-06-2014)

La Disposición Adicional segunda del vigente Concierto Económico, en su apartado 2, establece una obligación de concertación de aquellas figuras impositivas que surjan como consecuencia de una reforma del ordenamiento jurídico tributario del Estado que afecte al Concierto Económico. De acuerdo con ello, los propios textos legales, que proceden a la creación de las figuras impositivas señaladas, contienen las cláusulas de salvaguarda propias de los regímenes de Concierto y Convenio Económico.

Sin perjuicio de lo anterior, y a la espera de que, por parte de ambas administraciones, se procediera a la pertinente adaptación del Concierto Económico, se aprobó el Decreto Foral Normativo 2/2013, de 26 de febrero, por el que se determina la aplicación de nuevos impuestos en el

Territorio Histórico de Bizkaia, a fin de incorporar al sistema tributario del Territorio Histórico de Bizkaia las figuras impositivas estatales referentes al Impuesto sobre actividades de juego, al Impuesto sobre los depósitos en las entidades de crédito y los Impuestos de carácter energético.

La Ley 7/2014, de 21 de abril, ha aprobado la modificación del Concierto Económico acordada por la Comisión Mixta del Concierto Económico el 16 de enero de 2014.

El contenido del mencionado Acuerdo de la Comisión Mixta del Concierto Económico, ratificado por las Juntas Generales de Bizkaia mediante la Norma Foral 1/2014, de 26 de marzo, y promulgado a través de la referida Ley, ha supuesto, además de una modificación en los términos de la concertación de algunos tributos que ya lo estaban, la concertación de otros nuevos, entre los que destacan los mencionados anteriormente.

En consecuencia, una vez aprobadas las Normas Forales que regulan los nuevos impuestos concertados se procede a la derogación, mediante este Decreto Foral Normativo, del Decreto Foral Normativo 2/2013, de 26 de febrero, en cumplimiento de lo dispuesto en el Acuerdo noveno de la Comisión Mixta del Concierto Económico de 16 de enero de 2014.

DECRETO FORAL NORMATIVO 3/2014, de 15 de julio, por el que se modifica la Norma Foral 9/2014, de 11 de junio, del Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito. (BOB nº 140 de 23-07-2014)

El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma Vasca, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, establece en su artículo 23 ter que el Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito se regirá por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado.

Con fecha 4 de julio ha sido aprobado el Real Decreto-ley 8/2014, de aprobación de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia. Dicho Real Decreto-ley, dedica su

artículo 124 a modificar, con efectos a partir del 1 de enero de 2014, parte del articulado de la Ley 16/2012, que, entre otras funciones, regula en territorio de régimen común el Impuesto sobre los Depósitos en las Entidades de Crédito y, en especial, el tipo impositivo, que ha pasado del tipo cero al tipo del 0,03 por 100.

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 47/2014, de 8 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (BOB nº 76 de 23-04-2014)

La Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ha abordado una importante reforma en la tributación de las personas físicas al objeto de reforzar los principios de equidad, progresividad, neutralidad, transparencia y simplificación, reclamando mayores esfuerzos a aquellos contribuyentes que tengan mayor capacidad económica.

La citada reforma de la tributación de las personas físicas debía completarse con el desarrollo reglamentario que la Norma Foral invocaba en parte de su articulado para la regulación de determinadas cuestiones. En consecuencia, el Reglamento que se aprueba como Anexo al presente Decreto Foral encuentra su habilitación normativa tanto en las remisiones específicas que efectúa la propia Norma Foral, como en su Disposición Final Segunda que autoriza a la Diputación Foral para dictar cuantas disposiciones sean necesarias para su desarrollo y ejecución.

No obstante, previa la aprobación del presente Decreto Foral y con el fin de que los obligados a practicar retenciones e ingresos a cuenta conociesen con la mayor antelación posible la normativa correspondiente en materia de pagos a cuenta vigente a partir de 1 de enero de 2014, se aprobaron el Decreto Foral 175/2013, de 10 de diciembre, por el que se modifican los porcentajes de retención aplicables a los rendimientos del trabajo y el Decreto Foral 202/2013, de 23 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en materia de pagos a cuenta.

La Norma Foral 13/2013 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, derogó el método de estimación objetiva para la determinación del rendimiento neto de determinadas actividades económicas, entre las que se encuentran las actividades agrícolas, ganaderas, forestales y de pesca de bajura. El apartado 2 del artículo 28 de la citada Norma Foral contempla la posibilidad de que para determinados colectivos de empresarios o profesionales en estimación directa simplificada puedan establecerse reglamentariamente reglas especiales para la cuantificación de determinados gastos deducibles.

En este orden, para dotar de seguridad jurídica a los contribuyentes de este sector, se aprobó el Decreto Foral 2/2014, de 28 de enero que estableció reglas especiales para la determinación del rendimiento neto en estimación directa simplificada de las actividades económicas del sector primario y cuyo contenido se integra fielmente en este nuevo Reglamento.

El presente Decreto Foral de artículo único cuenta además con una Disposición Adicional, dos Disposiciones Derogatorias y tres Disposiciones Finales. El artículo único aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. El Reglamento, que figura como Anexo del Decreto Foral, se compone de 119 artículos divididos en ocho Títulos, 5 disposiciones adicionales y 6 disposiciones transitorias.

Respecto a las rentas exentas, se ha revisado la relación de ayudas y prestaciones exentas concedidas por las Administraciones Públicas Territoriales y se ha articulado el contenido mínimo de la futura declaración informativa que han de presentar estas Administraciones en relación con las prestaciones, ayudas e indemnizaciones concedidas por las mismas.

En referencia a los rendimientos de trabajo, la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establece una limitación en cuanto a la aplicación de los porcentajes de integración reducida, de forma que resultarán aplicables únicamente a la primera prestación o cantidad percibida en forma de capital de los di-

ferentes sistemas de previsión. En este sentido, en el desarrollo reglamentario se han incorporado tratamientos aplicables a las diferentes modalidades de percepción de las prestaciones y cantidades mencionadas.

La derogación del método de estimación objetiva para determinar el rendimiento neto de determinadas actividades económicas, ha obligado a reordenar el articulado correspondiente dedicado a esta cuestión que el anterior Reglamento contemplaba. Por otro lado, este hecho provocaba la necesidad de agilizar una regulación que ofreciese una alternativa a este sistema para determinados sectores de actividad, motivo por el cual se aprobó el Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 2/2014, de 28 de enero, por el que se establecen reglas especiales para la determinación del rendimiento neto en la modalidad simplificada del método de estimación directa para las actividades económicas del sector primario. Esta modalidad será de aplicación a las actividades agrícolas, ganaderas, forestales y de pesca de bajura. En esta misma línea, adicionalmente, este reglamento contempla reglas especiales para la determinación del rendimiento neto en estimación directa simplificada para la actividad de transporte de mercancías por carretera.

La peculiaridad de estas reglas especiales reside en el tratamiento que reciben los gastos deducibles de cada actividad. En las actividades agrícolas, ganaderas y de transporte se permiten deducir unos gastos generales y un porcentaje adicional en concepto de gastos de difícil justificación, mientras que en las actividades forestales y de pesca de bajura, se considera exclusivamente como gasto deducible un determinado porcentaje sobre los ingresos de la actividad.

Por otro lado, la recién aprobada Norma Foral 11/2013 de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, así como el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado mediante Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 203/2013, de 23 de diciembre, introducen el concepto de microempresa y le otorga un tratamiento específico en cuanto al régimen tributario

de aplicación así como sistemas especiales de amortización para las micro, pequeñas y medianas empresas que pueden ser aplicados por los contribuyentes que realicen actividades económicas y cumplan con los requisitos exigidos para ello en ambas normas. Estos aspectos han sido tenidos en cuenta en el presente Reglamento a efectos de mantener una coherencia con respecto a la regulación contenida en la normativa de dicho Impuesto.

Se introducen novedades en cuanto a los Rendimientos de capital mobiliario derivados de la prestación de asistencia técnica, del arrendamiento de bienes inmuebles, negocios o minas o de subarrendamientos, limitándose los gastos deducibles en este tipo de rendimientos, estableciendo para ello la imposibilidad de que la suma de los gastos deducibles pueda dar lugar, para cada una de las unidades de rendimientos especificados en el Reglamento, a rendimiento neto negativo. Se recoge además, una previsión específica para el tratamiento del subarrendamiento de vivienda.

En cuanto a las ganancias y pérdidas patrimoniales, se han efectuado ajustes en el tratamiento de las pérdidas no computables de cara a considerar como pérdidas patrimoniales no computables las debidas a pérdidas en el juego obtenidas en el período impositivo, en el importe que exceda de las ganancias obtenidas en el juego en el mismo período.

En referencia a la base liquidable, se lleva a cabo un desarrollo reglamentario de los artículos 70 y 71, es decir, de las reducciones por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social y sus limitaciones. En cuanto a estas últimas, la Norma Foral eliminó la posibilidad de reducir las aportaciones y contribuciones realizadas a los distintos sistemas de previsión social a partir del ejercicio siguiente a que el contribuyente se encuentre en situación de jubilación, para lo cual era necesario determinar cuándo se entiende producida dicha situación.

En el ámbito de las deducciones, se desarrolla el concepto de dependencia, previsto en el Real Decreto 504/2007, de 20 de abril, como un factor

llamado a complementar las deducciones por discapacidad.

Asimismo la nueva Norma Foral introduce una nueva deducción para empresas de nueva o reciente creación, como una medida dirigida a estimular económicamente el tejido empresarial y su reactivación, lo que correlativamente lleva aparejada una nueva obligación de información hacia la Hacienda Foral, que desarrolla este Reglamento.

Por último, en relación a las obligaciones contables y registrales, la Norma Foral del Impuesto introdujo una nueva obligación, la de llevanza del nuevo libro registro de operaciones económicas, tanto para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como para el Impuesto sobre el Valor Añadido. Este nuevo libro registro se encuentra regulado en el Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 205/2008, de 22 de diciembre, por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia, al cual debe remitirse el presente Reglamento, ello a pesar de que no se derogan los artículos referentes a obligaciones contables del anterior Reglamento de Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas porque, transitoriamente, los contribuyentes que no estén obligados a la llevanza del libro registro de operaciones económicas deben observar sus obligaciones contables de acuerdo con dicha regulación.

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 48/2014, de 15 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de No Residentes. (BOB nº 79 de 28-04-2014)

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 dicha Norma Foral sufrió diversas modificaciones, alguna de las cuáles afectaron de manera notable a su estructura.

La reciente reforma en el ámbito de la imposición directa del Territorio Histórico de Bizkaia se completó con la aprobación de la Norma Foral 12/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes que actualizó y acompañó la regulación de dicho impuesto a las modificaciones habidas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades.

Las remisiones de la nueva Norma Foral 12/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes al desarrollo reglamentario y la necesidad de elaborar un Reglamento actualizado y acorde a la normativa foral recientemente aprobada han hecho preciso acometer la aprobación de este nuevo Reglamento, completando así la regulación normativa de este impuesto.

El presente Decreto Foral se estructura en un artículo único, una Disposición Derogatoria y dos Disposiciones Finales. El artículo único aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 66/2014, de 26 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa del Territorio Histórico de Bizkaia. (BOB nº 103 de 02-06-2014)

La Norma Foral 12/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, en su disposición adicional cuarta dispone que los conflictos que pudieran surgir con Administraciones de otros Estados en la aplicación de los convenios y tratados internacionales se resolverán de acuerdo con los procedimientos amistosos previstos en los propios convenios o tratados, sin perjuicio del derecho a interponer los recursos o reclamaciones que pudieran resultar procedentes.

A estos efectos, la propia disposición adicional cuarta de la mencionada Norma Foral 12/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, establece que la aplicación del acuerdo alcanzado entre ambas Administra-

ciones en el ámbito de un procedimiento amistoso se realizará en el momento o período en que el acuerdo adquiriera firmeza, en los términos que reglamentariamente se establezcan.

En este sentido, la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de No Residentes dispone que reglamentariamente se establecerá el procedimiento para la resolución de estos procedimientos amistosos, así como para la aplicación del acuerdo resultante, precisando a estos efectos que la Administración tributaria foral se encargará de la tramitación del procedimiento y de la elaboración de los informes que sean precisos para fijar la posición española y remitirá el expediente correspondiente a la Autoridad competente del Reino de España para desarrollar la fase internacional del procedimiento de conformidad con lo previsto en los citados convenios y tratados.

A estos efectos, hay que tener presente que en territorio de régimen común se encuentra en vigor el Reglamento de procedimientos amistosos en materia de imposición directa, aprobado por medio del Real Decreto 1794/2008, de 3 de noviembre, que establece las normas de procedimiento a seguir en cada uno de los supuestos en relación con la fase internacional del procedimiento de que se trate.

Es, por tanto, preciso acometer el desarrollo reglamentario de la disposición adicional cuarta de la Norma Foral 12/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, en relación con la fase interna del procedimiento respecto a los contribuyentes sometidos a la competencia de las instituciones forales del Territorio Histórico de Bizkaia.

Pero, además, hay que tener presente que el apartado 5 de la mencionada disposición adicional cuarta de la Norma Foral 12/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, establece que en los procedimientos amistosos, el ingreso de la deuda quedará suspendido automáticamente a instancias del interesado cuando se garantice su importe, los intereses de demora que genere la suspensión y los recargos

que pudieran proceder en el momento de la solicitud de la suspensión, en los términos que reglamentariamente se establezcan, precisando que esa suspensión del ingreso será de aplicación a partir de la entrada en vigor del Reglamento que desarrolle esta disposición adicional.

En este sentido, se hace imprescindible igualmente proceder al desarrollo reglamentario de lo dispuesto en la citada disposición adicional a los efectos de completar la regulación establecida en el Territorio Histórico de Bizkaia y de garantizar el pleno respeto a los derechos de los obligados tributarios reconocidos en el ordenamiento jurídico, así como la plena eficacia de estas disposiciones.

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 74/2014, de 17 de junio, por el que se regula el procedimiento de cobro del Recargo Foral del Impuesto sobre Actividades Económicas. (BOB nº 116 de 19-06-2014)

El Impuesto sobre Actividades Económicas está regulado en el Decreto Foral Normativo 2/1992, de 17 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Norma Foral 6/1989, de 30 de junio. Con carácter general, en desarrollo del citado Decreto Foral Normativo se aprobó el Decreto Foral 120/2010, de 16 de noviembre, por el que se dictan las normas para la gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas.

Para la correcta aplicación del citado impuesto resulta ser de aplicación, además, el Decreto Foral 180/1991, de 26 de noviembre, sobre la gestión de determinadas cuotas y recargos del Impuesto sobre Actividades Económicas.

La necesidad de regular un procedimiento de cobro del recargo del Impuesto sobre Actividades Económicas para aquellos Ayuntamientos que tengan asumida la gestión recaudatoria de las cuotas municipales del Impuesto sobre Actividades Económicas, así como de actualizar y adecuar el contenido del mencionado Decreto Foral al marco normativo y a la realidad actual de la gestión de este impuesto, hace precisa la aprobación de una nueva disposición.

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 75/2014, de 17 de junio, por el que se modifican el plazo de presentación de la declaración informativa con el contenido de los libros registro correspondiente al año 2014 y varios Reglamentos tributarios. (BOB nº 116 de 19-06-2014)

El Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 44/2013, de 26 de marzo, por el que se modificó el Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia, introdujo una importante novedad en el ámbito de las obligaciones relativas a los libros registros fiscales y a las obligaciones de información que recaen sobre los mismos.

Mediante el citado Decreto se estableció la obligatoriedad, desde el 1 de enero de 2014, de la llevanza y conservación de un nuevo libro registro de operaciones económicas y la correspondiente obligación de informar a la Administración Tributaria del contenido de los mismos en el año 2015.

El artículo 46 bis del Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales establece la obligación de informar sobre el contenido del Libro Registro de Operaciones Económicas, mediante la presentación de una declaración informativa, durante el mes de febrero, que deberá contener la información correspondiente al año anterior.

Al objeto de facilitar al contribuyente el cumplimiento de los plazos y formalidades requeridos para la presentación de esta nueva declaración informativa, se ha considerado la conveniencia de fijar una modificación del plazo de presentación de la información correspondiente al año 2014, de forma que se pospone y se hace coincidir con el plazo de presentación de las autoliquidaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondientes al periodo impositivo 2014. En el caso de las personas físicas que desarrollan una actividad económica, la coincidencia de ambos plazos dota de complementariedad a ambas obligaciones formales.

Adicionalmente se modifican el artículo 52 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, los

artículos 66, 72 y 82 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el artículo 39 bis del Reglamento por el que se regulan las obligaciones formales del Territorio Histórico de Bizkaia, con la finalidad de corregir meros errores de transcripción y de referencias normativas.

Se modifica, por otro lado, el criterio valoración de las acciones y participaciones en el capital social o fondos propios de cualesquiera entidades jurídicas negociadas en mercados organizados, respecto de los cuales se establece una obligación de información anual en el artículo 50 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales. El valor de negociación media del cuarto trimestre de cada año, en mercados organizados, calculado a partir de la relación de valores que publica anualmente el Ministerio de Economía y Hacienda, queda sustituido por el valor que se le atribuye a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, esto es, según su valor de negociación en el momento del devengo de este impuesto o el valor de la última negociación de los títulos antiguos dentro del período de suscripción, en el caso de nuevas acciones no admitidas todavía a cotización oficial. Este cálculo otorga una mayor coherencia interna al propio sistema tributario foral.

DECRETO FORAL de la Diputación Foral de Bizkaia 88/2014, de 15 de julio, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en materia de pagos a cuenta de actividades profesionales. (BOB nº 137 de 18-07-2014)

La Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dedica el Capítulo II de su Título XII a los pagos a cuenta, que son objeto de más amplio detalle en el Título VII del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado mediante Decreto Foral 47/2014, de 8 de abril.

El apartado uno del artículo 8 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, dispone que en la exacción de retenciones e ingresos a cuenta derivados de actividades

económicas desarrolladas por personas físicas, las Diputaciones Forales aplicarán idénticos tipos a los de territorio común.

Con fecha 4 de julio ha sido aprobado el Real Decreto-ley 8/2014, de aprobación de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia. Dicho Real Decreto-ley, en el apartado tres del artículo 122 ha reducido, con efectos a partir del 6 de julio, el tipo de retención para los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que obtengan rendimientos de actividades profesionales y cumplan determinados requisitos.

El presente Decreto Foral tiene por objeto la integración en la normativa tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia de esta modificación.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 500/2014, de 28 de febrero, por la que se aprueban los modelos de actas de inspección tributaria. (BOB nº 46 de 07-03-2014)

El apartado 5 del artículo 17 del Reglamento de Inspección del Territorio Histórico de Bizkaia, aprobado por el Decreto Foral 5/2012, de 24 de enero, dispone que las actas de inspección se extenderán en los modelos oficiales aprobados mediante Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas.

Mediante Orden Foral 3208/2012, de 26 de diciembre, se adaptaron los modelos de actas de inspección a las modificaciones introducidas por el Decreto Foral 140/2012, de 16 de octubre, en el Reglamento de Inspección Tributaria del Territorio de Bizkaia, incorporándose asimismo otras modificaciones motivadas por la experiencia acumulada durante varios años de tramitación de dichas actas. De esta forma se aprobaron los modelos oficiales actualmente vigentes.

Transcurrido un año desde la aprobación y publicación de los modelos oficiales, en este momento resulta necesario adaptarlos a la modificación recientemente introducida por el Decreto Foral 147/2013, de 25 de noviembre, en el Reglamento de Inspección Tributaria del Terri-

torio Histórico de Bizkaia mediante la cual, se elimina la necesidad de consignar el visto bueno del Inspector-Jefe en las actas de inspección tributaria.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 635/2014, de 17 de marzo, por la que se aprueban el modelo 100 de autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el modelo 714 de autoliquidación del Impuesto sobre el Patrimonio, correspondientes al período impositivo 2013. (BOB nº 56 de 21-03-2014)

El Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia aborda la campaña de declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio correspondiente al período impositivo 2013.

Esta campaña va a estar influida por las novedades introducidas por 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. En lo que al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se refiere, se realiza un esfuerzo por delimitar los supuestos en los que van a poder deducirse determinados gastos, tales como gastos de representación y atenciones con proveedores o clientes y también por delimitar el grado de afectación de vehículos, embarcaciones y aeronaves a las actividades económicas de los contribuyentes.

Se fija un límite máximo respecto al valor de adquisición de los turismos y similares, a efectos de delimitar la deducibilidad de los gastos por este concepto.

Se hace hincapié en la no deducibilidad de los gastos cuando no se hayan respetado los límites a los pagos en efectivo; la no deducibilidad de los sobornos y a las obligaciones de información respecto de la tenencia de bienes en el extranjero y de llevanza de un libro registro de actividades económicas. También se articulan nuevas reglas para la determinación de los rendimientos en especie.

En esta misma línea de evitar conductas fraudulentas, se establece la imposibilidad de compensar rendimientos derivados de actividades económicas con otro tipo de rendimientos que integran la base imponible general.

La nueva Norma Foral 2/2013, de 27 de febrero, del Impuesto sobre el Patrimonio aborda la regulación de esta figura impositiva al término de la vigencia de la Norma Foral 4/2011, de 28 de diciembre, previsto para el 31 de diciembre de 2012. En este orden, se articula de nuevo la exención de participaciones en entidades dedicadas a la realización de actividades económicas, se establecen unas mismas reglas de determinación de la base imponible del impuesto aplicables a los bienes inmuebles y se asegura que la carga conjunta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio se adecúe a la renta y patrimonio reales del contribuyente, evitando la confiscatoriedad.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 636/2014, de 17 de marzo, por la que se aprueba el modelo 130 correspondiente al pago fraccionado del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. (BOB nº 57 de 24-03-2014)

La Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en su artículo 110 establece, con carácter general, para los contribuyentes que ejerzan actividades económicas, la obligación de efectuar pagos fraccionados a cuenta de este Impuesto.

Por otro lado, la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ha eliminado el método de estimación objetiva como forma de determinación de los rendimientos derivados de actividades económicas. Así, para este tipo de rendimientos se prevé que puedan ser determinados a través del método de estimación directa en sus dos variantes: normal y simplificada.

Los pagos fraccionados se efectúan por medio del modelo 130, el cual que debe ser modificado a la vista de los cambios regulativos introducidos por la nueva normativa en vigor citada, aprobándose así un nuevo modelo.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 918/2014, de 22 de abril, 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 2638/2013, de 19 de diciembre. (BOB nº 83 de 05-05-2014)

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 2638/2013, de 19 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 2014, 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 941/2014, de 25 de abril, por la que se aprueba el modelo 587 de autoliquidación del Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero. (BOB nº 81 de 30-04-2014)(Corrección de errores en BOB nº 83 de 05/05/2014).

En el marco de las economías occidentales y en particular de la Unión Europea, desde hace algunos años se ha venido otorgando una creciente importancia al papel de la tributación medioambiental como medio complementario para coadyuvar a la protección y defensa del medio ambiente y que se articula en torno a figuras impositivas cuya finalidad sea estimular e incentivar comportamientos más respetuosos con el entorno natural.

En este contexto, la Ley 16/2013, de 29 de octubre, introdujo el Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero, tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo de estos gases y grava, en fase única, la puesta a consumo de los mismos, atendiendo a su potencial de calentamiento atmosférico.

La Comisión Mixta de Concierto Económico, en sesión de 16 de enero de 2014, ha convenido por unanimidad la modificación de varios artículos del texto del Concierto Económico y la adición de otros. En concreto la modificación del artículo 34, trae causa de la nueva concertación del Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero.

Con fecha 22 de abril del presente año, se ha aprobado la Ley 7/2014, por la que se modifica el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, recogiendo el acuerdo primero de la Comisión Mixta del Concierto Económico mencionado y que conlleva la aprobación por parte de las Juntas Generales de la

Norma Foral reguladora de este nuevo tributo objeto de concertación.

El artículo 34 del Concierto Económico habilita a las Instituciones Competentes del Territorio Histórico de Bizkaia a aprobar los modelos de declaración e ingreso de la deuda tributaria y a señalar los plazos de ingreso que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado. Teniendo en cuenta que los contribuyentes están obligados a presentar cuatrimestralmente una autoliquidación comprensiva de las cuotas devengadas, así como a efectuar, simultáneamente, el pago de la deuda tributaria, al objeto de habilitar un modelo de autoliquidación que permita el cumplimiento de dichas obligaciones urge la aprobación mediante la presente Orden Foral del modelo 587 de autoliquidación del Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 1004/2014, de 7 de mayo, por la que se aprueba el modelo 587 de autoliquidación del Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero. (BOB nº 89 de 13-05-2014)

En el marco de las economías occidentales y en particular de la Unión Europea, desde hace algunos años se ha venido otorgando una creciente importancia al papel de la tributación medioambiental como medio complementario para coadyuvar a la protección y defensa del medio ambiente y que se articula en torno a figuras impositivas cuya finalidad sea estimular e incentivar comportamientos más respetuosos con el entorno natural.

En este contexto, la Ley 16/2013, de 29 de octubre, introdujo el Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero, tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo de estos gases y grava, en fase única, la puesta a consumo de los mismos, atendiendo a su potencial de calentamiento atmosférico.

La Comisión Mixta de Concierto Económico, en sesión de 16 de enero de 2014, ha convenido por unanimidad la modificación de varios artículos del

texto del Concierto Económico y la adición de otros. En concreto la modificación del artículo 34, trae causa de la nueva concertación del Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero.

Con fecha 22 de abril del presente año, se ha aprobado la Ley 7/2014, por la que se modifica el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, recogiendo el acuerdo primero de la Comisión Mixta del Concierto Económico mencionado y que conlleva la aprobación por parte de las Juntas Generales de la Norma Foral reguladora de este nuevo tributo objeto de concertación.

El artículo 34 del Concierto Económico habilita a las Instituciones Competentes del Territorio Histórico de Bizkaia a aprobar los modelos de declaración e ingreso de la deuda tributaria y a señalar los plazos de ingreso que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado. Teniendo en cuenta que los contribuyentes están obligados a presentar cuatrimestralmente una autoliquidación comprensiva de las cuotas devengadas, así como a efectuar, simultáneamente, el pago de la deuda tributaria, al objeto de habilitar un modelo de autoliquidación que permita el cumplimiento de dichas obligaciones, el 30 de abril, se ha publicado la Orden Foral 941/2014, de 25 de abril, por la que se aprueba el modelo 587 de autoliquidación del Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero.

La Orden HAP/685/2014, de 29 de abril, por la que se aprueba el modelo 587, publicada el 1 de mayo, ha establecido en su anexo II algunos códigos de gestión que identifican los productos, diferentes a los consignados en nuestra Orden Foral de aprobación del modelo. La correcta gestión de este nuevo impuesto, hace necesaria la adaptación de los códigos mencionados mediante la aprobación de esta nueva Orden Foral y la derogación de la Orden Foral 941/2014, de 25 de abril.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 1190/2014, de 6 de junio, por la que se

aprueba el modelo 230 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre la Renta de no Residentes: Retenciones e ingresos a cuenta del Gravamen Especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas; Impuesto sobre Sociedades: retenciones e ingresos a cuenta sobre los premios de determinadas loterías y apuestas. Autoliquidación. (BOB nº 112 de 13-06-2014)(Corrección de errores en BOB nº 115 de 18-06-2014)

La Ley 7/2014, de 21 de abril, ha aprobado la modificación del Concierto Económico acordada por la Comisión Mixta del Concierto Económico el 16 de enero de 2014.

La mayor parte de las modificaciones traen causas en nuevas concertaciones, destacando fundamentalmente varios impuestos recientemente introducidos en el sistema tributario de territorio común.

En lo que se refiere a las retenciones sobre premios se ha modificado el artículo 10 del Concierto Económico concertando las relativas al Gravamen Especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas que se exigirán conforme a su normativa por la Diputación Foral de Bizkaia cuando el perceptor del premio tenga su residencia habitual o domicilio fiscal en el Territorio Histórico de Bizkaia.

En este orden, los premios previstos en la Disposición Adicional Decimoctava de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas estarán sujetos a retención o ingreso a cuenta de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 106, 115 y 116 de dicha Norma.

En el mismo sentido, la Disposición Adicional Sexta de la Norma Foral 12/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes y el artículo 130 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, establecen la obligación de practicar retención cuando los referidos premios se abonen o satisfagan a sus respectivos contribuyentes.

La retención o ingreso a cuenta, al tipo aplicable del 20 por ciento, tiene carácter liberatorio y exime al contribuyente de la obligación de presentar Autoliquidación por el Gravamen Especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas.

A efectos de posibilitar la presentación, e ingreso, en su caso, de las retenciones por los premios mencionados, procede aprobar el modelo de autoliquidación.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 1191/2014, de 6 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 2013. (BOB nº 112 de 13-06-2014)

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 contribuyentes 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 2013.

Esta campaña va a estar influida por las novedades que 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 introducido en el Impuesto sobre Sociedades.

Se han delimitado los supuestos en los que determinados gastos van a ser deducibles, tales como gastos de representación y atenciones con proveedores o clientes y también se delimita el grado de afectación de vehículos, embarcaciones y aeronaves a las actividades económicas de los contribuyentes. Asimismo, se fija un límite máximo respecto al valor de adquisición de los turismos y similares, a efectos de considerar deducibles los gastos por este concepto.

Ha de añadirse además la concreción de determinados 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.

Por último, se determina la no deducibilidad de los gastos que se hayan realizado sin respetar la limitación de los pagos en efectivo establecida por medio del 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 y se incorpora una limitación a la aplicación de la libertad de amortización y de la amortización acelerada establecida para entidades sometidas al régimen especial de las pequeñas y medianas empresas en relación con los elementos de transporte, a los que se ha limitado la deducibilidad de los gastos derivados de los mismos para garantizar que no se supera en nin-

gún caso el importe máximo de 25.000 euros de precio de adquisición sobre el que se permite la deducción fiscal de los gastos correspondientes.

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 2013, con el propósito de facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 1260/2014, de 16 de junio, por la que se aprueba el modelo 140 de Declaración informativa con el contenido del Libro Registro de Operaciones Económicas. (BOB nº 119 de 24-06-2014)

La Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ha introducido un nuevo instrumento para el cumplimiento de las obligaciones formales del colectivo de contribuyentes que realizan actividades económicas, que consiste en la llevanza de un Libro Registro de Operaciones Económicas común al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Su desarrollo reglamentario se concreta en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones

tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia aprobado por Decreto Foral 205/2008, de 22 de diciembre, que establece la obligatoriedad de llevanza del Libro Registro, desde 1 de enero de 2014, a las personas físicas, entidades en régimen de atribución de rentas y herencias que se hallen pendientes del ejercicio de un poder testatorio, que desarrollen actividades económicas y la correspondiente obligación de presentar a la Administración Tributaria declaración informativa del contenido del mismo en el año 2015.

En relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido la obligación de llevanza de los libros registros previstos en el artículo 62 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por Real Decreto 1.624/1992, de 29 de diciembre, se entenderá cumplida con la llevanza del Libro Registro de Operaciones Económicas y respetando las especificidades de los Regímenes especiales de dicho Impuesto.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 46 bis del Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia, los obligados tributarios que estén obligados a la llevanza del Libro Registro de Operaciones Económicas deberán presentar una declaración informativa con el contenido de dicho libro, la cual se realizará obligatoriamente por medios telemáticos durante el mes de febrero y que contendrá la información correspondiente al año anterior. Para facilitar la presentación de dicha declaración informativa, la Diputación Foral de Bizkaia pone a disposición de los obligados tributarios un programa de ayuda que permite la llevanza del Libro Registro de Operaciones Económicas y la incorporación del contenido del mismo a la declaración informativa anual.

Al objeto de aliviar del cumplimiento de esta nueva obligación formal, la Disposición Transitoria Primera del Decreto Foral 44/2013, de 26 de marzo, en su redacción dada en el apartado Uno del artículo dos del Decreto Foral 140/2013, de 19 de noviembre, exime a determinados obligados tributarios de la llevanza en 2014 del Libro Registro de Operaciones Económicas siempre que los ingresos derivados de las actividades económicas no hayan superado ciertos umbrales o hayan de-

terminado el rendimiento neto de sus actividades en estimación objetiva por signos, índices o módulos, y consecuentemente de la presentación de la declaración informativa en 2015.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 1373/2014, de 26 de junio, por la que se aprueba el modelo 043-J Impuesto sobre actividades de juego en los supuestos de actividades anuales o plurianuales. Autoliquidación. (BOB nº 124 de 01-07-2014)

La Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego, establece en su artículo 48 un nuevo impuesto sobre actividades de juego, cuyo hecho imponible consiste en la autorización, celebración u organización de juegos, rifas, concursos, apuestas y actividades de ámbito estatal reguladas en el apartado 1 del artículo 2 de la mencionada Ley, así como las combinaciones aleatorias con fines publicitarios o promocionales, asimismo de ámbito estatal, a que se refiere el artículo 2.2.c) de dicha Ley.

La concertación de este tributo operada por la Ley 7/2014, de 21 de abril, de modificación del Concierto Económico, y la subsiguiente aprobación de la Norma Foral 7/2014, de 11 de junio, del Impuesto sobre Actividades de Juego, conlleva que los contribuyentes tributarán, cualquiera que sea el lugar en que tengan su domicilio fiscal, a la Diputación Foral de Bizkaia en proporción al volumen de operaciones realizado en el Territorio Histórico de Bizkaia durante el ejercicio.

Tratándose de autorizaciones, celebraciones u organizaciones que se extiendan a periodos temporales, el devengo se producirá el primer día de cada año natural, salvo el año en que se obtenga la autorización, en el que el devengo se producirá en la fecha de su autorización, estando obligados los contribuyentes a autoliquidar el Impuesto e ingresar la cuota de acuerdo con las normas, modelos y plazos que establezca el diputado foral de Hacienda y Finanzas.

A efectos de posibilitar la presentación, e ingreso, del impuesto, procede aprobar el modelo de autoliquidación.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 1408/2014, de 2 de julio, por la que se regula el procedimiento para la presentación telemática de propuestas previas de tributación cualificadas. (BOB nº 128 de 07-07-2014)

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

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

En desarrollo de lo anterior, se aprobó el Decreto Foral 101/2005, de 21 de junio, por el que se desarrollan los procedimientos relativos a consultas tributarias escritas, propuestas previas de tributación y cláusula anti-elusión. Asimismo la disposición adicional única del Decreto Foral 203/2013, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades modifica el Decreto Foral 101/2005 mencionado, añadiendo una disposición adicional tercera en dicho Decreto Foral al objeto de desarrollar el procedimiento relativo a las denominadas propuestas previas de tributación cualificadas.

De acuerdo con lo establecido en la Disposición Adicional Tercera del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, en los supuestos previstos en el apartado 5 del artículo 53 y el apartado 2 del artículo 61 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, en el procedimiento de vinculación administrativa a que se hace referencia en los citados preceptos, la Administración Tributaria tramitará una propuesta previa de tributación cualificada conforme a las normas establecidas en la Disposición Adicional Tercera del Decreto Foral 105/2005, de 21 de junio.

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

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

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 2100/2014, de 28 de octubre, por la que se aprueba el modelo 187, declaración informativa anual relativa a adquisiciones y enajenaciones de acciones y participaciones representativas del capital o patrimonio de las instituciones de inversión colectiva y se establecen las características que deben observar los soportes directamente legibles por ordenador para la presentación de determinados modelos tributarios. (BOB nº 212 de 05-11-2014)

El modelo 187, de resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes correspondiente a establecimientos permanentes, en relación con las rentas o ganancias patrimoniales obtenidas como consecuencia de las transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones representativas del capital o del patrimonio de las instituciones de inversión colectiva, fue aprobado mediante la Orden Foral 2997/2007, de 30 de noviembre.

La Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establece, en su artículo 48, el tratamiento fiscal que debe aplicarse a la transmisión de acciones

o participaciones en instituciones de inversión colectiva en determinados supuestos de reinversión.

En el artículo citado, se regulan determinados casos en los que el importe obtenido mediante el reembolso o transmisión de participaciones o acciones en instituciones de inversión colectiva, cuando se destine, según el procedimiento establecido, a la adquisición o suscripción de otras acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva, no computará como ganancia o pérdida patrimonial en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y las nuevas acciones o participaciones suscritas conservarán el valor y la fecha de adquisición de las acciones o participaciones transmitidas o reembolsadas.

Esta previsión conlleva importantes consecuencias fiscales lo que hace imprescindible establecer procedimientos para que la Administración tributaria disponga de información precisa sobre este tipo de operaciones.

Por otro lado ha de tenerse en cuenta que la reciente reforma en la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva, ha permitido la posibilidad de comercializar en el mercado interior, participaciones en fondos de inversión constituidos en España a través de un sistema de cuentas globales, de forma que las participaciones comercializadas mediante entidades autorizadas para la prestación de servicios de inversión o a través de otras sociedades gestoras, domiciliadas o establecidas en territorio español, puedan figurar en el registro de partícipes de la sociedad gestora del fondo objeto de comercialización a nombre del comercializador y por cuenta de los partícipes. En consecuencia, en el supuesto mencionado, la sociedad gestora ya no dispondrá de toda la información de los partícipes del fondo, sino que la relativa a algunos de ellos o, en algunos casos, una parte de la misma, figurará en los registros de las entidades comercializadoras, por lo que se hace necesario que estas últimas asuman obligaciones en el ámbito financiero y fiscal, sobre todo orientadas a que la información que la Administración tributaria pueda tener de los partícipes de los fondos sea completa.

A esto ha de añadirse la previsión contenida en la Disposición Adicional Única del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, aprobado por Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 48/2014, de 15 de abril, esto es, la comercialización transfronteriza de acciones o participaciones de instituciones de inversión colectivas españolas, mediante la utilización de cuentas globales a nombre de entidades comercializadoras residentes en el extranjero. En estos casos, las entidades comercializadoras residentes en el extranjero sin establecimiento permanente deberán presentar ante la Diputación Foral de Bizkaia la información correspondiente a la comercialización transfronteriza de sus acciones o participaciones, cuando las rentas derivadas de la titularidad de las acciones o participaciones se consideren obtenidas en el Territorio Histórico de Bizkaia, para lo cual deberán seguir el procedimiento que se regula en la presente orden foral.

Con el objetivo de incorporar estos ajustes en el soporte magnético del modelo 187, se hace preciso aprobar un nuevo modelo de declaración informativa anual relativa a adquisiciones y enajenaciones de acciones y participaciones representativas del capital o patrimonio de las instituciones de inversión colectiva.

Por último, el hecho de que determinados soportes informáticos directamente legibles por ordenador estén cayendo en la obsolescencia, como por ejemplo los diskettes, ha determinado la necesidad de revisar qué características se deben exigir respecto de este tipo de soportes, de cara a la presentación de declaraciones informativas como el modelo 187 entre otros, por lo que se incluye una previsión en este sentido.

ORDEN FORAL del diputado foral de Hacienda y Finanzas 2146/2014, de 4 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 270 Retenciones e ingresos a cuenta. Gravamen Especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas. (BOB nº 217 de 12-11-2014)

La Ley 7/2014, de 21 de abril, aprobó la modificación del Concierto Económico acordada por la Comisión Mixta del Concierto Económico el 16 de

enero de 2014. Entre las modificaciones derivadas del acuerdo destaca la concertación de varios impuestos introducidos en el sistema tributario de territorio común, así como de la exacción de determinadas retenciones e ingresos a cuenta.

En lo que se refiere a las retenciones sobre premios se ha modificado el artículo 10 del Concierto Económico concertando las relativas al Gravamen Especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas, que se exigirán conforme a su normativa por la Diputación Foral de Bizkaia cuando el perceptor del premio tenga su residencia habitual o domicilio fiscal en el Territorio Histórico de Bizkaia.

En este sentido, los premios previstos en la Disposición Adicional Decimoctava de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas estarán sujetos a retención o ingreso a cuenta de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 106, 115 y 116 de dicha Norma.

A los mismos efectos, la Disposición Adicional Sexta de la Norma Foral 12/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes y el artículo 130 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, establecen la obligación de practicar retención cuando los referidos premios se abonen o satisfagan a sus respectivos contribuyentes.

La retención o ingreso a cuenta, al tipo aplicable del 20 por ciento, tiene carácter liberatorio y exime al contribuyente de la obligación de presentar autoliquidación por el Gravamen Especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas.

La Orden Foral del diputado foral de Hacienda y Finanzas 1190/2014, de 6 de junio, aprobó el modelo 230 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre la Renta de No Residentes: retenciones e ingresos a cuenta del Gravamen Especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas; Impuesto sobre Sociedades: retenciones e ingresos a cuenta sobre los premios de determinadas loterías y apuestas. Autoliquida-

ción, para la autoliquidación e ingreso de las retenciones e ingresos a cuenta referidos en los apartados anteriores.

Mediante la presente Orden Foral se procede a aprobar el modelo 270, de acuerdo con lo establecido en el artículo 115 de la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el apartado 2 del artículo 130 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades y el apartado 5 del artículo 31 de la Norma Foral 12/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

ACTUALIDAD GIPUZKOA

PUBLICACIONES DESDE EL 01/04/2014 AL 15/11/2014.

NORMA FORAL 8/2014, de 27 de octubre, por la que se aprueba la Cuenta General del Territorio Histórico de Gipuzkoa para 2012. (BOG nº 206 29-10-2014)

DECRETO FORAL 6/2014, de 4 de marzo, por el que se modifica para 2014 el tipo general de retención e ingreso a cuenta en el Impuesto sobre Sociedades. (BOG nº 48 12-03-2014)

DECRETO FORAL R-102/2014, de 7 de abril, por el que se declara inhábil el Sábado Santo día 19 de abril. (BOG nº 69 10-04-2014)

DECRETO FORAL 17/2014, de 27 de mayo, por el que se modifica el Decreto Foral 27/2013, de 23 de julio, sobre estructura orgánica y funcional del Departamento de Hacienda y Finanzas. (BOG nº 104 04-06-2014)

DECRETO FORAL 33/2014, de 14 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento por el que se desarrollan determinadas obligaciones tributarias formales. (BOG nº 198 17-10-2014)

El 22 de de enero de 2014 entró en vigor la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al ser publicada en esa fecha en el Boletín Oficial de Gipuzkoa. La citada Norma Foral, que surte efectos desde el día 1 de enero de 2014, resulta de aplicación a las rentas obtenidas a partir del 1 de enero de 2014 y a las que corresponda imputar a partir de dicha fecha, con arreglo a los criterios de imputación temporal contenidos en la normativa del Impuesto anteriormente vigente. Además, deroga la Norma Foral 10/2006, de 26 de diciembre, que ha regulado hasta ese momento el Impuesto.

Revisada la regulación recogida en el antiguo Reglamento y analizada la cantidad y el volu-

men de las modificaciones y de los nuevos contenidos que resulta necesario introducir, resulta aconsejable llevar a cabo esta reforma a través de la elaboración de un nuevo Reglamento.

Así pues, este Decreto Foral tiene por objeto aprobar un nuevo Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que incorpore el desarrollo reglamentario adecuado a lo dispuesto en la Norma Foral 3/2014.

Para ello, el Decreto Foral se estructura en un artículo único, que aprueba el Reglamento, dos disposiciones adicionales, dos disposiciones derogatorias y tres disposiciones finales.

Cabe destacar la disposición adicional primera, que establece los coeficientes de actualización aplicables a efectos de determinar las ganancias y pérdidas patrimoniales manifestadas como consecuencia de las transmisiones efectuadas en el ejercicio 2014, y la disposición final primera, que modifica el Reglamento por el que se desarrollan determinadas obligaciones tributarias formales, para adecuar su contenido a la reforma operada en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, tanto a nivel de norma foral como la que se opera a través del presente Decreto Foral mediante la aprobación del nuevo Reglamento. Además, esta disposición final añade un artículo al citado Reglamento por el que se desarrollan determinadas obligaciones tributarias formales, el 45 bis, que regula la obligación de las instituciones financieras de suministrar información sobre cuentas financieras y de identificar la residencia o, en su caso, nacionalidad de las personas que ostenten la titularidad o el control de las mismas, conforme a las normas de diligencia debida que resulten de aplicación, al objeto de adaptar la normativa sobre asistencia mutua al intercambio automático de información basado en un sistema global y estandarizado que se prevé implantar para prevenir y luchar contra el fraude fiscal. Esta nueva obligación, aprobada a nivel estatal a través del Real Decreto 410/2014, de 6 de junio, posibilitará implementar lo dispuesto en el Acuerdo formalizado entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para la mejora del cumplimiento fiscal internacional y

la implementación de la Foreign Account Tax Compliance Act - FATCA (Ley de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras), y los acuerdos que se puedan formalizar en un futuro.

Subrayar, asimismo, que la disposición final tercera establece que el Decreto Foral y el Reglamento que éste aprueba entran en vigor el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial de Gipuzkoa y surtirán efectos a partir del 1 de enero de 2014. No obstante, establece que la disposición adicional duodécima del Reglamento del Impuesto, que regula las retenciones e ingresos a cuenta sobre determinados rendimientos de actividades profesionales, surtirá efectos a partir del 5 de julio de 2014. Además, concreta que la nueva obligación de información a la que se alude en el párrafo anterior será exigible por primera vez cuando se establezca en la norma de asistencia mutua que resulte de aplicación.

En la confección del nuevo Reglamento se ha respetado, en la medida de lo posible, la estructura y contenidos del Reglamento anterior, eliminando aquellos que resultan inadecuados o contrarios al contenido de la nueva Norma Foral 3/2014, como por ejemplo el desarrollo relativo al régimen de estimación objetiva por signos, índices o módulos, el relativo a la no consideración de rendimiento del trabajo en especie de la entrega de acciones o participaciones a trabajadores y el referido a la deducción por depósito en entidades de crédito para la inversión en el inicio de una actividad económica, e incorporando aquellos otros necesarios para complementar lo previsto en la citada Norma Foral y los considerados de interés para un adecuado desarrollo del Impuesto, entre otros los siguientes: el régimen especial de tributación aplicable a los trabajadores desplazados; los nuevos regímenes especiales de la modalidad simplificada del método de estimación directa de actividades económicas; las nuevas obligaciones de información; el desarrollo relativo a la amortización conjunta en la estimación directa normal de actividades económicas; el referido al régimen opcional de tributación para las ganancias patrimoniales derivadas de valores admitidos a negociación; el relativo a la reducción por

aportaciones a sistemas de previsión social, a la consideración de situación de jubilación y a la limitación de esta reducción cuando se simultánea con determinadas percepciones en forma de capital; y el referido a la deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación.

Además, al objeto de simplificarlo se han eliminado aquellos contenidos que, por estar incluidos también en la Norma Foral del Impuesto, se encontraban duplicados en el presente Reglamento.

El Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por su parte, se estructura en siete títulos, doce disposiciones adicionales y trece disposiciones transitorias.

Así,

- El título I del Reglamento regula el régimen especial aplicable a los trabajadores desplazados, en términos semejantes a los que se establecían en la versión original del Reglamento del Impuesto aprobado por el Decreto Foral 137/2007, de 18 de diciembre, y cuyo contenido fue derogado con efectos a partir del 1 de enero de 2012.
- El título II regula las rentas exentas.
- El título III se ocupa de la determinación de la renta.
- El título IV regula la base liquidable general.
- El título V desarrolla las deducciones de la cuota.
- El título VI se dedica a la gestión del impuesto.
- Por último, el título VII regula los pagos a cuenta.

En esta materia, fundamentalmente se mantiene la regulación anterior, ajustándose aquellos aspectos obligados como consecuencia de la aprobación de la Norma Foral 3/2014, como la

eliminación de las especificidades relativas a la estimación objetiva en los pagos fraccionados. Asimismo se introducen distintas novedades previstas en el Concierto Económico.

Para terminar hay que indicar que el Reglamento incorpora dos disposiciones transitorias al objeto de aclarar la incidencia que a partir del 1 de enero de 2014 tienen las opciones ejercitadas con anterioridad a esa fecha y la aplicación de determinados saldos pendientes procedentes de ejercicios anteriores.

DECRETO FORAL 32/2014, de 14 de octubre, de modificación del Decreto Foral 23/2010, de 28 de septiembre, por el que se regula la utilización de medios electrónicos en el ámbito de la Administración Foral. (BOG nº 201 22-10-2014).

A través de la presente modificación, se incorpora la regulación sustantiva de la acreditación de la identidad y la representación en las relaciones electrónicas al articulado del Decreto Foral 23/2010, de 28 de septiembre. En concreto, se modifica el capítulo IV (acreditación de la identidad y autenticación en la utilización de medios electrónicos) del título segundo; y se sustituyen las remisiones al Decreto Foral 40/2006, de 12 de septiembre, por la regulación sustantiva que proceda. En todo caso, no se trata de una incorporación automática.

El desarrollo y expansión de los sistemas de firma electrónica y la consolidación de la representación en las relaciones electrónicas con la Administración Foral abren nuevas posibilidades que requerían adaptar y revisar la regulación actualmente en vigor, para dotar de agilidad y simplificar los trámites y sistemas, sin merma de la seguridad jurídica y técnica y de las garantías exigibles en este ámbito.

DECRETO FORAL 37/2014, de 28 de octubre, por el que se modifica la composición de la Comisión Consultiva Tributaria. (BOG nº 2012 6-11-2014, corrección de errores nº 215 11-11-2014).

ORDEN FORAL 148/2014, de 24 de febrero, por la que se aprueba el modelo de convenio de cola-

boración en materia de cesión recíproca de información, a suscribir entre el Departamento de Hacienda y Finanzas y los Ayuntamientos del Territorio Histórico de Gipuzkoa. (BOG nº 41 03-03-2014)

ORDEN FORAL 201/2014, de 18 de marzo, por la que se aprueban los modelos de autoliquidación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre la Riqueza y las Grandes Fortunas correspondientes al período impositivo 2013, así como las formas, plazos y lugares de presentación e ingreso. (BOG nº 57 25-03-2014)

La campaña del ejercicio 2013 ha estado investida de un carácter especial, toda vez que este ha sido el último período impositivo en el que el Impuesto se ha liquidado con arreglo a lo previsto en la Norma Foral 10/2006, de 29 de diciembre. La aprobación de la Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ha supuesto la derogación de su antecesora, la citada Norma Foral 10/2006, de manera que la próxima campaña se realizará bajo la vigencia de la nueva Norma Foral 3/2014.

Por otra parte, la finalización del ejercicio ha supuesto también el devengo, por primera vez, del Impuesto sobre la Riqueza y las Grandes Fortunas, aprobado por la Norma Foral 10/2012, de 18 de diciembre. Este Impuesto ha venido a sustituir al Impuesto sobre el Patrimonio, que durante los últimos años de su aplicación, en los períodos impositivos 2011 y 2012, fue regulado a través de la Norma Foral 6/2011, de 26 de diciembre.

La autoliquidación del nuevo Impuesto se deberá realizar mediante el modelo 714, que para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2013 pasa a ser el modelo de autoliquidación del Impuesto sobre la Riqueza y las Grandes Fortunas.

Por lo que respecta al marco regulatorio aplicable, y atendiendo, en primer lugar, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, señalar que se han introducido importantes modificaciones respecto al que estuvo vigente en el período impositivo 2012, tanto a nivel de norma foral como

a nivel reglamentario. En este sentido, cabe destacar las modificaciones introducidas por las Normas Forales 13/2012, de 27 de diciembre, por la que se aprueban determinadas modificaciones tributarias, y 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, así como por el Decreto Foral 7/2013, de 26 de febrero, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en determinados aspectos relacionados con la estimación de los rendimientos de actividades económicas.

Por lo que respecta al marco regulatorio del Impuesto sobre la Riqueza y las Grandes Fortunas, sus líneas maestras son las siguientes:

- Tiene por objeto la imposición sobre la riqueza de las personas físicas
- Distingue entre las obligaciones personal y real de contribuir
- El hecho imponible en la obligación personal lo constituye la riqueza mundial del contribuyente, y en la obligación real los bienes y derechos del contribuyente que radiquen en territorio del Estado español.
- Por lo que respecto a los elementos afectos a actividades económicas y a las participaciones en determinadas entidades, existe una bonificación del 75 por 100 en la cuota íntegra del Impuesto
- La base imponible se calcula por diferencia entre el valor de los bienes y derechos de que sea titular el contribuyente y las deudas y obligaciones personales de las que deba responder el contribuyente.
- En obligación personal, la base liquidable resulta de reducir 700.000 euros de la base imponible, en concepto de mínimo exento.
- En obligación real, la base liquidable coincide con la base imponible, salvo en los

casos en que se acredite que la totalidad de la riqueza del contribuyente, con independencia del territorio donde radiquen sus elementos patrimoniales, es inferior a 700.000 euros, y que no reside en países calificados como paraísos fiscales, o que carezcan de un acuerdo de intercambio de información con el Reino de España.

- La tarifa del Impuesto se compone de cuatro tramos, con unos tipos que van desde el 0,25 al 1 por 100.
- El devengo es a 31 de diciembre de cada año.
- Por último, para terminar con el marco regulatorio del nuevo Impuesto, en obligación personal existe obligación de autoliquidar cuando la cuota líquida resulte a ingresar o, en ausencia de dicha obligación, el valor de los bienes y derechos del contribuyente, incluidos los exentos, y determinado de acuerdo con las normas reguladoras del Impuesto, resulte superior a 3 millones de euros. Y en obligación real cuando la base liquidable resulte superior a 200.000 euros.

ORDEN FORAL 200/2014 de 17 de marzo del Departamento de Hacienda y Finanzas se ha aprobado el Plan de Comprobación Tributaria para el año 2014, que incluye como anexo el Plan de Inspección del ejercicio 2014, así como los criterios generales que lo informan. (BOG nº 57 25-03-2014)

ORDEN FORAL 223/2014, de 21 de marzo, por la que se amplía el plazo de presentación del modelo 720 durante 2014. (BOG nº 59 27-03-2014)

ORDEN FORAL 194/2014, de 14 de marzo, por la que se aprueban los modelos 952 y 95B de comunicación de modificación de la base imponible y de la comunicación de recepción de facturas rectificativas del Impuesto sobre el Valor Añadido. (BOG nº 68 09-04-2014)

ORDEN FORAL 308/2014, de 14 de mayo, por la que se aprueban los modelos 583 –Impuesto

sobre el valor de la producción de la energía eléctrica. Autoliquidación y pagos fraccionados– y 587 –Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero. Autoliquidación–y se establece la forma y procedimientos de presentación. (BOG nº 92 19-05-2014)

A través de la reciente modificación operada en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco mediante la Ley 7/2014, de 21 de abril, se han concertado los tributos creados en los últimos años. Es el caso, entre otros, del Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica, introducido por la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, y del Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero, aprobado por 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.

Así, el nuevo artículo 23 quáter del Concierto Económico dispone que el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado. No obstante, las instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán aprobar los modelos de declaración e ingreso que contendrán, al menos, los mismos datos que los del territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.

Por su parte, el artículo 34 del Concierto Económico establece que el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero es un tributo concertado que se regirá por las mismas normas sustantivas y formales que las establecidas en cada momento por el Estado. No obstante, las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán aprobar los modelos de declaración e ingreso, que contendrán al menos los mismos datos que los de territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.

Al objeto de posibilitar la autoliquidación del Impuesto de sobre el valor de la producción de la energía eléctrica y del Impuesto sobre los gases fluorados de efecto invernadero, cuando la exacción corresponda a la Diputación Foral de Gipuzkoa, por medio de esta Orden Foral se aprueban los modelos de autoliquidación, así como la forma y procedimiento de su presentación.

ORDEN FORAL 350/2014, de 27 de mayo por la que se aprueba el modelo 230 «Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre la Renta de no Residentes: Retenciones e ingresos a cuenta del Gravamen Especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas; Impuesto sobre Sociedades: Retenciones e ingresos a cuenta sobre los premios de determinadas loterías y apuestas. Autoliquidación». (BOG nº 103 03-06-2014)

ORDEN FORAL 351/2014, de 27 de mayo, 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 2013, así como la forma, lugar y plazo de presentación e ingreso. (BOG nº 103 03-06-2014)

ORDEN FORAL 354/2014, de 29 de mayo, por la que se aprueba el modelo 050 de autoliquidación de la tasa por el mantenimiento de los servicios de prevención y extinción de incendios y de emergencias de la Diputación Foral de Gipuzkoa. (BOG nº 104 04-06-2014)

ORDEN FORAL 412/2014, de 7 de julio, por la que se aprueba el modelo 030 de declaración de alta en el censo de obligados tributarios y de modificación del domicilio, de datos personales y de contacto. (BOG nº 131 11-07-2014; corrección de errores BOG nº 139 23-07-2014).

El artículo 48 de la NORMA FORAL 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de

Gipuzkoa, regula el domicilio fiscal, señalando que es el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración tributaria.

El Decreto Foral 47/2013, de 17 de diciembre, aprobó el reglamento por el que se desarrollan determinadas obligaciones tributarias formales, que entre otras materias regula las obligaciones censales y las relativas al cambio del domicilio fiscal.

Por otra parte, la Orden Foral 287/2012, de 2 de abril, aprobó el modelo 030 de declaración de alta en el censo de obligados tributarios y de modificación del domicilio, de datos personales y de contacto.

Transcurridos dos años desde la vigencia del modelo 030, se ha detectado la necesidad de ajustar determinados contenidos del modelo a los objetivos de suministro de información que con él se persiguen.

Es el caso de la información facilitada sobre las cuentas bancarias, que provoca distorsiones en la gestión de la citada información, en contraposición a la información obtenida por otros canales.

En cuanto al suministro de información del domicilio fiscal, se estima necesario aclarar los contenidos a suministrar, así como los plazos en los que se debe presentar la declaración.

Los indicados motivos, más el hecho de la reciente aprobación del nuevo reglamento por el que se desarrollan determinadas obligaciones tributarias formales, aprobado por el Decreto Foral 47/2013, de 17 de diciembre, han aconsejado aprobar un nuevo modelo 030 a través de esta orden foral.

En el nuevo modelo 030 se mantiene la posibilidad de comunicar determinados datos personales y familiares con trascendencia tributaria, además de un conjunto de datos que permitan mejorar la comunicación con las personas o entidades incluidas en el Censo de Obligados Tributarios.

Así mismo, se mantiene la opción sobre el idioma de comunicación con la Administración foral, que trata de conocer la preferencia de los ciudadanos en sus relaciones con la misma, dando cumplimiento con ello a lo dispuesto en el artículo 6 de la Ley 10/1982, de 24 de noviembre, de normalización del uso del euskera, que establece que se reconoce a todos los ciudadanos el derecho a usar tanto el euskera como el castellano en sus relaciones con la Administración Pública en el ámbito territorial de la Comunidad Autónoma, y a ser atendidos en la lengua oficial que elijan. Con ello se da respuesta a la obligación de elaborar un censo de las personas, entidades, empresas y administraciones que deseen mantener la relación en euskera.

El nuevo modelo 030 continúa recogiendo, como su predecesor, conjuntamente con los modelos 036, 109 y los de autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, una casilla habilitando la cesión de los datos personales y de contacto indicados en el mismo a la Diputación Foral de Gipuzkoa, para su utilización en el desarrollo de sus funciones como Administración pública.

ORDEN FORAL 443/2014, de 21 de julio. Entidades Colaboradoras en la gestión recaudatoria de la Diputación Foral de Gipuzkoa. (BOG nº 144 01-08-2014)

ORDEN FORAL 445/2014, de 28 de julio, por la que se aprueba el modelo 763 de autoliquidación del Impuesto sobre actividades de juego en los supuestos de actividades anuales o plurianuales, y se determinan la forma, plazo y lugares de presentación. (BOG nº 148 07-08-2014)

ORDEN FORAL 446/2014, de 29 de julio, por la que se aprueban los precios medios de venta de vehículos y embarcaciones no incluidos en la Orden Foral 1/2014, de 9 de enero aplicables en la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte e Impuesto sobre la Riqueza y las Grandes Fortunas. (BOG nº 150 11-08-2014)

ORDEN FORAL de modificación de la Orden Foral 495/2013, de 6 de junio, por la que se regulan los ficheros de datos de carácter personal del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa. (BOG nº 162 28-08-2014)

ORDEN FORAL 553/2014, de 20 de octubre, por la que se determinan los sectores de actividad en los que es aplicable el sistema de «terminal fiscal» definido para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y las condiciones para su aplicación. (BOG nº 201 22-10-2014).

La disposición transitoria sexta del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Decreto Foral 33/2014, de 14 de octubre, regula un régimen transitorio para determinados contribuyentes que hubieran aplicado el método de estimación objetiva en el período impositivo 2013.

En su apartado 7 se regula un sistema de «terminal fiscal» al que se podrán acoger los contribuyentes del citado impuesto que, cumpliendo las condiciones previstas en el apartado 1 de la citada disposición, estén integrados en alguno de los sectores de actividad que se determinen por la diputada o el diputado foral del Departamento de Hacienda y Finanzas, como susceptibles para su aplicación.

Este sistema de «terminal fiscal» se define como un sistema de facturación basado en un software informático por medio del cual se procesarán y registrarán las facturas emitidas en la venta de bienes o prestación de servicios correspondiente a la actividad, y cuya información será enviada a un servidor del Departamento de Hacienda y Finanzas. El citado software es suministrado por el Departamento de Hacienda y Finanzas.

De acuerdo con lo previsto en el citado apartado 7 de la disposición transitoria sexta, los contribuyentes podrán acogerse al sistema de «terminal fiscal» mediante la suscripción de un documento que será aprobado por la diputada foral del Departamento de Hacienda y Finanzas.

La formalización del citado documento permitirá al contribuyente aplicar a partir del período impositivo siguiente (con el límite temporal señalado en el párrafo primero) el porcentaje del 75 por 100 en concepto de gastos deducibles. No obstante, si el contribuyente se acoge al sistema con anterioridad al 10 de noviembre de 2014, ello le permitirá aplicar ese porcentaje también en el período impositivo 2014.

La presente Orden Foral tiene por objeto determinar los sectores de actividad en los que es aplicable el sistema de «terminal fiscal» y las condiciones para su aplicación, así como aprobar el documento a suscribir para adherirse al sistema de «terminal fiscal».

ORDEN FORAL de 4 de noviembre de 2014, por la que se regula el censo corporativo de representación voluntaria de la Diputación Foral de Gipuzkoa. (BOG nº 212 6-11-2014).

ORDEN FORAL 573/2014, de 28 de octubre, por la que se regula el censo de representación legal de la Diputación Foral de Gipuzkoa. (BOG nº 212 6-11-2014).

ORDEN FORAL 574/2014, de 28 de octubre, por la que se regula la clave operativa emitida por la Diputación Foral de Gipuzkoa. (BOG nº 212 6-11-2014).

ORDEN FORAL 581/2014, de 5 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 347 de declaración anual de operaciones con terceras personas y sus formas de presentación. (BOG nº 216 12-11-2014).

ACTUALIDAD UNIÓN EUROPEA

INFORME SOBRE FISCALIDAD EN LA UNIÓN EUROPEA (MARZO - OCTUBRE 2014)

1. INTRODUCCIÓN

- 1.1. Política fiscal de la Unión Europea
- 1.2. Presidencia griega: 1 enero – 30 junio 2014
- 1.3. Presidencia italiana: 1 julio – 31 diciembre 2014

2. FISCALIDAD DEL AHORRO

- 2.1. Reforma de la Directiva sobre la fiscalidad del ahorro

3. FISCALIDAD DE LAS SOCIEDADES

- 3.1 Propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICIS)
- 3.2 Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2011/96/UE relativa al régimen común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes
- 3.3 Propuesta de Directiva del Consejo relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros (refundición). Inclusión de una cláusula anti-abuso.
- 3.4 Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas

4. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

- 4.1. Nueva normativa del IVA a partir de 2015
- 4.2. Cambios introducidos por la nueva normativa

4.3. Preguntas y respuestas

4.4. Normativa aplicable a partir del 1 de enero de 2015

4.5. Cuadros resumen de la nueva normativa

5. IMPUESTO SOBRE LAS TRANSACCIONES FINANCIERAS

- 5.1. El porqué de la tasa Tobin
- 5.2. Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE

6. IMPUESTOS ESPECIALES

- 6.1 Imposición de los productos energéticos y de la electricidad

7. COOPERACIÓN

- 7.1 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 - inclusión del modelo de la OCDE

8. PROCEDIMIENTOS POR INCUMPLIMIENTO

- 8.1 Dictámenes motivados
- 8.2 Recursos ante el Tribunal de Justicia
- 8.3 Sentencias del Tribunal de Justicia de la UE
- 8.4 Ayudas de Estado

9. INFORMES Y PUBLICACIONES

1. INTRODUCCIÓN

1.1 Política fiscal de la Unión Europea

La política fiscal de la Unión Europea tiene que servir prioritariamente los intereses de los ciudadanos y de las empresas que desean acogerse a las cuatro libertades del mercado interior, a saber: la libre circulación de personas, de mercancías y de capitales, y la libre prestación de servicios. Es imperativo, por lo tanto, que las medidas se centren en la eliminación de obstáculos fiscales para el ejercicio de esas cuatro libertades.

Por otra parte, en tanto en cuanto se utilicen los regímenes tributarios para objetivos de asignación, redistribución y estabilización de recursos, las consecuencias deben quedar claras para los agentes económicos a quienes van destinados. Por ambas razones, los sistemas tributarios deben ser más simples y más transparentes. En este orden de cosas es importante reconocer que, mientras que la competencia fiscal perniciosa debe abordarse tanto a escala de la Unión Europea como a escala internacional, especialmente en la OCDE, y que deben respetarse las disposiciones del Tratado en materia de ayudas estatales, un cierto grado de competencia fiscal dentro de la Unión Europea podría ser ineludible y podría contribuir a reducir la presión fiscal.

Asimismo, las iniciativas de la UE en el campo fiscal deben garantizar que los sistemas impositivos contribuyen a una mayor eficacia en el funcionamiento de los mercados de mercancías, servicios y capitales, así como a un mercado laboral con un funcionamiento adecuado. Esto es necesario para lograr los objetivos de Lisboa.

En términos de política fiscal, significa que es necesario centrarse en la supresión de los obstáculos y las distorsiones fiscales, en la eliminación de las ineficacias derivadas del funcionamiento de 28 sistemas impositivos distintos en la UE y en la simplificación de los regímenes impositivos para hacerlos más accesibles a los contribuyentes. Entraña también asegurar una recaudación de impuestos más eficaz, para compensar posibles

pérdidas de ingresos ocasionadas por la eliminación coordinada de barreras fiscales.

1.2. Presidencia griega: 1 enero – 30 junio 2014

Teniendo en cuenta el carácter rotatorio de la Presidencia del Consejo de la UE, el 1 de enero de 2014 Grecia asumió la Presidencia para el primer semestre del año.

El 20 de junio de 2014, en el último Consejo ECOFIN celebrado bajo Presidencia griega, el Consejo acordó una modificación de las reglas fiscales de la UE con el fin de evitar la doble no imposición de los grupos empresariales que se derivan de los acuerdos de préstamo híbridos. Esto cerrará una laguna jurídica que actualmente permite a los grupos de sociedades aprovechar los desajustes entre las normas fiscales nacionales y evitar el pago de impuestos de algunos tipos de beneficios distribuidos dentro del grupo.

El Consejo aprobó un borrador de recomendaciones específicas para cada Estado miembro sobre sus políticas económicas y fiscales, así como una recomendación específica para la zona euro en su conjunto. Los textos se remitieron al Consejo Europeo de junio y se aprobaron en julio, en virtud del Semestre Europeo de este año.

El Consejo aprobó decisiones para cerrar los procedimientos de déficit excesivo de Bélgica, la República Checa, Dinamarca, los Países Bajos, Austria y Eslovaquia, lo que confirma que han reducido su déficit por debajo del 3% del PIB, valor de referencia de la UE para los déficits públicos.

Como consecuencia de ello, ahora quedan 11 de los 28 estados miembros de la UE sujetos al procedimiento de déficit excesivo, por debajo de los 24 que hubo durante un período de 12 meses en 2010-11.

Después de la crisis financiera mundial y la recesión de 2008 y 2009, se abrieron un gran número de procedimientos y recomendaciones del Consejo para apoyar el retorno de los gobiernos de posiciones presupuestarias saneadas.

El Consejo aprobó una recomendación a favor de la propuesta de permitir el ingreso de Lituania en la zona euro el 1 de enero de 2015. El Consejo estuvo de acuerdo con la evaluación de la Comisión de que Lituania ha alcanzado un alto grado de convergencia sostenible y, por tanto, cumple las condiciones necesarias para la adopción del euro como su moneda.

El Consejo aprobó también conclusiones sobre:

- La aplicación de un código de conducta destinado a eliminar situaciones de competencia fiscal perjudicial, a la luz de un informe semestral;
- Una propuesta de Directiva sobre la fiscalidad de los productos energéticos;
- Una propuesta de Directiva sobre la creación de una declaración estándar de IVA con el fin de reducir la carga administrativa de las PYME.

Al concluir la reunión del ECOFIN, el Presidente Gikas Hardouvelis hizo una breve referencia a la labor realizada durante los seis meses de la Presidencia griega:

"Ha sido un ejercicio exigente para Grecia, teniendo en cuenta el apretado calendario previo a las elecciones europeas de mayo. No obstante, hemos conseguido llegar a un acuerdo sobre una serie de expedientes importantes, así como un progreso considerable en muchos otros.

La Presidencia ha hecho hincapié en la revisión del marco regulatorio para la operación y la supervisión del sector financiero, a fin de fortalecer la confianza y aumentar la liquidez en la economía europea.

Durante el primer trimestre de la Presidencia, hemos priorizado la unión bancaria y hemos llegado a un acuerdo aceptable para todas las partes en el expediente más difícil, que es el Mecanismo de Resolución Único (SRM).

El Reglamento, junto con el Fondo Único de Resolución, completa sustancialmente la construc-

ción de la Unión Bancaria, lo cual constituye uno de los objetivos más difíciles hacia la integración económica y financiera, desde la adopción de la moneda común.

Durante el segundo trimestre de la Presidencia, hemos puesto énfasis en el avance de la legislación fiscal pendiente, ya que es muy importante tomar las medidas adecuadas contra las prácticas fiscales que socavan la confianza de los ciudadanos y de los inversores y fomentan el fraude y la evasión fiscal.

La gestión eficaz del cuarto ciclo del Semestre Europeo también ha sido una prioridad a lo largo de este período".

1.3. Presidencia italiana: 1 julio – 31 diciembre 2014

Los Estados miembros que ejercen la Presidencia de forma consecutiva trabajan estrechamente en grupos de tres, llamados 'tríos'. Este régimen lo incorporó el Tratado de Lisboa en 2009. El trío fija los objetivos a largo plazo y prepara el plan común decidiendo los temas y principales asuntos que el Consejo deberá abordar durante un periodo de 18 meses. De acuerdo a esto, el Consejo ha presentado su programa de cara a los siguientes 18 meses, desde el 1 de julio de 2014 hasta el 31 de diciembre de 2015, período que abarcarán las Presidencias de Italia, Letonia y Luxemburgo.

En lo relacionado a la fiscalidad, y teniendo en cuenta el fortalecimiento de la lucha contra el fraude fiscal y la evasión, el Consejo llevará adelante el debate sobre el Plan de Acción de la Comisión y continuará el trabajo para mejorar el funcionamiento de los instrumentos existentes de cooperación administrativa, en consonancia con las conclusiones pertinentes del Consejo Europeo y del Consejo ECOFIN.

En cuanto a la transparencia y el intercambio de información en el ámbito de la fiscalidad, el Consejo solicitará la adopción de la Directiva revisada sobre la cooperación administrativa para finales de 2014.

El objetivo es garantizar que la legislación de la UE sobre el intercambio automático de información esté en plena consonancia con la nueva norma mundial única, acordada por la OCDE y respaldada por el G-20.

El Consejo seguirá de cerca la evolución de las negociaciones de acuerdos con terceros países (Andorra, Liechtenstein, Mónaco, San Marino y Suiza) destinadas a extender el alcance de los acuerdos existentes en materia de fiscalidad del ahorro y situar la cooperación fiscal en plena consonancia con la nueva norma mundial única de intercambio automático de información en materia tributaria.

En el ámbito de la fiscalidad directa, el Consejo hará todo lo posible por promover medidas fiscales corporativas destinadas a prevenir los abusos, la doble no imposición y los desajustes causados por estructuras híbridas, teniendo en cuenta los avances internacionales en materia de erosión de la base y el desplazamiento de lucro. El Consejo examinará las propuestas de modificación de la Directiva sobre matriz/filial y sobre el interés y regalías y avanzará en el área de estructuras híbridas dentro del contexto del Grupo Código de conducta sobre fiscalidad de las empresas.

El Consejo también llevará adelante los debates sobre la base imponible consolidada común del impuesto de sociedades (BICCS).

También continuará el trabajo en curso del Grupo "Código de Conducta" sobre fiscalidad de las empresas para examinar las medidas que constituyen potencialmente la competencia fiscal perniciosa. Las tres Presidencias también favorecerán la extensión de los principios y los criterios del Código de Conducta a terceros países.

En el ámbito del IVA, el Consejo continuará las obras de mejora al sistema común del impuesto sobre el valor añadido con el fin de favorecer un mejor funcionamiento del mercado interior y el establecimiento de un marco que sea más simple y menos oneroso para los operadores económicos y las administraciones tributarias y más eficaz para prevenir el fraude del IVA.

El Consejo proseguirá el trabajo sobre las propuestas de la devolución del IVA, el tratamiento de los bonos, los seguros y los servicios financieros.

El Consejo va a trabajar hacia un acuerdo sobre la propuesta de revisión de la Directiva sobre la fiscalidad de los productos energéticos y de la electricidad. También se asegurará de que el trabajo sobre la propuesta de aumento de la cooperación en un impuesto a las transacciones financieras se lleve adelante, teniendo debidamente en cuenta las implicaciones para el buen funcionamiento de los mercados financieros.

Los aspectos fiscales de la economía digital se examinarán en mayor medida en el Consejo y se llevará a cabo una mayor coordinación política tributaria entre los Estados miembros. El Consejo seguirá manteniendo informado al Consejo Europeo sobre cuestiones de política fiscal en base a informes periódicos elaborados por el Grupo de Trabajo de Alto Nivel en materia de impuestos.

2. FISCALIDAD DEL AHORRO

2.1. Reforma de la Directiva sobre la fiscalidad del ahorro

La propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2003/48/CE¹ 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 pretendía reflejar la evolución de los productos de ahorro y del comportamiento de los inversores desde que se inició su aplicación en 2005. Su objetivo era fortalecer la normativa de la UE en materia de fiscalidad del ahorro.

Igualmente, su objetivo era ampliar el ámbito de aplicación de la Directiva en vigor para incluir toda la renta del ahorro, así como los productos que generaran intereses o un rendimiento equi-

¹ 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>

valente, e introducir un "planteamiento transparente" en relación con la identificación de sus beneficiarios (se adoptarán "medidas razonables para establecer la identidad del beneficiario efectivo") para evitar que se eludiese 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 impondrían 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 anunció 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.

Según los acuerdos firmados con la UE en 2004, Suiza, Liechtenstein, Mónaco, Andorra y San Marino aplican medidas equivalentes a las previstas en la Directiva 2003/48/CE. 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 2003/48/CE y de los Acuerdos reveló ineficiencias e importantes lagunas que facilitan el fraude y la evasión fiscales. Por esta razón, en 2008, la Comisión presentó esta propuesta para modificar la Directiva a fin de aumentar su eficacia.

Además, para adecuar la futura nueva norma, el Consejo ECOFIN de mayo de 2013 adoptó un mandato para que la Comisión Europea negociara una serie de acuerdos en materia de fiscalidad del ahorro con Suiza, Liechtenstein, Mónaco, Andorra y San Marino que garantizaran que los cinco países sigan aplicando medidas equivalentes a la Directiva.

Aprobación

En el Consejo ECOFIN, de 11 de marzo, los Ministros de Asuntos Económicos y Financieros debatieron, en el marco de la lucha contra el fraude y la evasión fiscales, acerca de la propuesta de Directiva sobre la fiscalidad del ahorro.

Los Ministros acordaron que, una vez que el Consejo Europeo de 20 y 21 de marzo la hubiera refrendado políticamente, se llevaría a cabo la adopción formal de la Directiva. El Consejo subrayó que las modificaciones introducidas en la Directiva 2003/48/CE tienen por objeto evitar cualquier elusión de la misma, habida cuenta de la evolución de los productos del ahorro y del comportamiento de los inversores desde su entrada en vigor en 2005.

Asimismo, mediante la ampliación del ámbito de aplicación de la Directiva 2003/48/CE se pretenden cubrir nuevos tipos de rentas del ahorro y de los productos del ahorro que generan intereses o rentas equivalentes. Ello incluiría los contratos de seguro de vida y una cobertura más amplia de los fondos de inversión. Por otra parte, las autoridades fiscales, aplicando un "enfoque de transparencia", deberían adoptar medidas razonables para establecer la identidad del beneficiario efectivo de los pagos de intereses.

Posteriormente, el Consejo Europeo de 20 y 21 de marzo², Consejo Europeo despejó la vía hacia la adopción de la Directiva y en una sesión del Consejo de Ministros, el 24 de marzo, se adoptó finalmente la Directiva 2014/48/UE 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 intereses³.

Además, durante el Consejo Europeo, los Jefes de Estado y de Gobierno acogieron con satisfacción el informe de la Comisión relativo a las negociaciones sobre fiscalidad del ahorro con

²

http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/es/ec/141755.pdf

³ http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=uriserv:OJ.L_.2014.111.01.0050.01.SPA

terceros países europeos (Suiza, Liechtenstein, Mónaco, Andorra y San Marino). El Consejo Europeo pidió a la Comisión que imprimiera impulso a las negociaciones con estos países con vistas a que concluyan a finales de año y la invitó a que le presentase un informe sobre la situación en su sesión de diciembre.

En el Consejo ECOFIN de 8 de julio, la Comisión informó al Consejo acerca de la situación de las negociaciones con Suiza, Liechtenstein, Mónaco Andorra y San Marino sobre la actualización de sus acuerdos con la UE relativos a la fiscalidad de los rendimientos del ahorro. El Consejo indicó que seguirá supervisando con atención los avances registrados en las negociaciones.

3. FISCALIDAD DE LAS SOCIEDADES

3.1 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 2011⁴. 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.

Este dossier legislativo se ha tratado en varias reuniones del Grupo de Trabajo del Consejo de fiscalidad directa en los últimos meses bajo las Presidencias griega e italiana.

⁴ COM (2011) 121 final de 16.3.2011. *Propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades*

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2011:0121:FIN:ES:PDF>

8 de abril

Durante esta reunión se debatieron las disposiciones relativas a la amortización (artículos 36 y 39); norma de limitación de intereses (artículo 14 bis); pérdidas (artículo 43); leasing, derecho a amortizar (artículo 34) e intereses y cánones (artículo 76).

6 de junio

En esta reunión se volvieron a discutir los artículos 34 y 76.

3 de julio

Se trató la disposición relativa a la exención sobre los dividendos.

17 de septiembre y 16 de octubre

Se discutió un documento de la Presidencia por el cual se adaptan las reglas de la propuesta de Directiva sobre BICCS a lo acordado en la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) para entidades híbridas y establecimientos permanentes híbridos.

3.2 Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2011/96/UE relativa al régimen común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes

La Comisión Europea presentó la propuesta de Directiva por la que se modifica la Directiva 2011/96/UE relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes⁵, el pasado 25 de noviembre de 2013. El problema de la erosión de la base tributaria de las sociedades figura entre las prioridades políticas máximas de varios países dentro y fuera de la UE y ha sido tratado en reuniones del G20 y del G8. Asimismo, la OCDE está

⁵ COM (2013) 814 de 25.11.2013. *Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2011/96/UE relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes* <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2013:0814:FIN:ES:PDF>

avanzando en sus trabajos sobre erosión de la base tributaria y transferencia de beneficios BEPS⁶ (Base erosion and profit shifting). Según la Comisión Europea, la doble no imposición requiere una actuación urgente y coordinada en la UE.

El Grupo del Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas puso en evidencia en 2009 un ejemplo específico de doble no imposición como son las asimetrías de determinados mecanismos financieros híbridos. Los mecanismos de préstamo híbrido son instrumentos financieros que presentan características tanto de deuda como de capital. Debido a las diferentes consideraciones fiscales otorgadas por los Estados miembros a los préstamos híbridos (capital o deuda), los pagos en concepto de préstamo híbrido transfronterizo se tratan como un gasto deducible fiscalmente en un Estado miembro (el Estado miembro del pagador) y como distribución de beneficios exenta de impuestos en el otro Estado miembro (el Estado miembro del beneficiario), provocando así una doble no imposición no deliberada.

Para resolver este problema, en mayo de 2010, el Grupo del Código de Conducta acordó unas directrices según las cuales el Estado miembro de destino debe atenerse a la consideración fiscal que otorga el Estado miembro de origen a los pagos en concepto de préstamos híbridos (es decir, que no debe concederse una exención fiscal en relación con los pagos en concepto de préstamo híbrido deducibles en el Estado miembro de origen).

Sin embargo, la solución aportada por el Grupo del Código de Conducta no puede aplicarse sin problemas en virtud de la Directiva 2011/96/UE⁶ relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes. En esta Directiva, siempre que se cumplan varias condiciones de elegibilidad, se obliga a los Estados miembros a aplicar una exención fiscal (o a otorgar el derecho a deducción de la imposición que se haya producido en el extranjero) en relación con las distribuciones de

beneficios recibidas por sociedades matrices de las filiales de otro Estado miembro. Así es incluso si la distribución de beneficios se ha considerado un pago deducible fiscalmente en el Estado miembro de residencia de la filial que efectúa el pago. En este sentido, la Comisión ha considerado necesario enmendar la Directiva.

Modificaciones propuestas

Artículo 1: la Directiva propuesta permitiría a los Estados miembros adoptar medidas para prevenir el fraude y la evasión fiscales. A este respecto, los servicios de la Comisión han recordado que el fraude fiscal es una forma de evasión de impuestos deliberada que, en general, es sancionable penalmente y que la evasión fiscal incluye, en general, planes ilegales para ocultar o ignorar la obligación de tributar. Además, para luchar contra el riesgo de abusos, se propone sustituir la disposición vigente contra las prácticas abusivas por una norma común contra las prácticas abusivas (GAAR), sobre la base de la cláusula similar incluida en la Recomendación sobre la planificación fiscal agresiva.

Artículo 4: con la modificación propuesta, el Estado miembro de la sociedad matriz y el Estado miembro de su establecimiento permanente denegarán la exención fiscal en relación con las distribuciones de beneficios que sean deducibles por la filial de la sociedad matriz.

Por consiguiente, en la letra a) del apartado de referencia, se especifica que el Estado miembro de la sociedad beneficiaria (sociedad matriz o su establecimiento permanente) solo se abstendrá de gravar las distribuciones de beneficios en la medida en que estas no sean deducibles en el Estado miembro de origen (es decir, en el Estado miembro de la filial que los distribuya). Así pues, el Estado miembro de la sociedad beneficiaria gravará la parte de los beneficios que sea deducible en el Estado miembro de origen.

Trabajos durante la Presidencia griega

Los Estados miembros debatieron la propuesta en el Grupo de Trabajo de fiscalidad directa del

⁶ <http://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>

Consejo. El debate puso de manifiesto que existe un amplio apoyo para eliminar lo antes posible la laguna tributaria generada por la asimetría en los préstamos híbridos, mientras que la parte de la propuesta que se refiere a la norma general contra las prácticas abusivas requerirá trabajos adicionales.

Consecuentemente, el Grupo de Trabajo convino en dividir la propuesta y proponer al Consejo que alcanzara un acuerdo político sobre la parte de la misma relativa a la asimetría en los préstamos híbridos, clarificando simultáneamente, en una declaración que deberá constar en el acta del Consejo, que este proseguirá los trabajos sobre los elementos restantes de la propuesta.

Así, en el Comité de Representantes Permanentes del 30 de abril se debatió el paquete transaccional modificado resultante de la reunión del Grupo del 8 de abril de 2014 (documento 9193/14⁷), con inclusión de un texto revisado del proyecto de Directiva acompañado de un proyecto de declaración del Consejo. La delegación sueca reiteró las dificultades que encontraba con el texto transaccional, en particular a causa de la necesidad de aclarar el ámbito de aplicación de la Directiva. En respuesta, la Comisión observó que el caso planteado por Suecia no entraría en el ámbito de aplicación de la Directiva según se define este en la fórmula transaccional de la Presidencia. La Presidencia mencionó el amplio apoyo a la propuesta transaccional manifestado por todas las demás delegaciones, aunque seguía siendo consciente de determinadas inquietudes expresadas por un reducido número de delegaciones.

Acuerdo político y aprobación

En el Consejo ECOFIN de 6 de mayo⁸ se debatió el texto transaccional de la Presidencia. Los Ministros señalaron que, con la modificación pro-

puesta de la Directiva, se evitaría la doble no imposición, al disponer que el Estado miembro de la sociedad matriz se abstendría de gravar los beneficios de la filial en la medida en que dichos beneficios no fueran deducibles por ésta. Sin embargo, no pudo alcanzarse la unanimidad requerida, ya que las delegaciones de Suecia y Malta encontraron dificultades que les impidieron dar su acuerdo al texto.

A la luz de los comentarios de los Ministros, el Consejo pidió a los expertos nacionales que siguieran examinando el expediente y, en caso de ser necesario, que aclararían el texto. La intención de la Presidencia era solicitar la adopción de la Directiva de modificación en la reunión del Consejo de 20 de junio.

Así, en el Consejo ECOFIN de junio, los Ministros, finalmente, llegaron a un acuerdo político sobre la modificación de las normas fiscales de la UE destinada a evitar la doble no imposición de los grupos empresariales derivada de los mecanismos de préstamo híbridos.

Finalmente, el Consejo ECOFIN de 8 de julio⁹ adoptó formalmente la modificación de las normas fiscales para evitar la doble no imposición de los dividendos derivados de los mecanismos de préstamos híbridos repartidos en los grupos empresariales a raíz del acuerdo político en la sesión anterior.

3.3 Propuesta de Directiva del Consejo relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros (refundición). Inclusión de una cláusula anti-abuso.

El informe del Consejo de Ministros ECOFIN al Consejo Europeo en materia de impuestos, de 12 de diciembre 2013, destacó la importancia de una acción concertada sobre el proyecto BEPS de la OCDE en el contexto de la UE. Se refirió a la

⁷ <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-9193-2014-INIT/es/pdf>

⁸ http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/es/ecofin/142820.pdf

⁹ http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/es/ecofin/144165.pdf

necesidad de un diagnóstico integral y oportuno sobre cómo el trabajo de la OCDE en relación a BEPS está interrelacionado con el marco jurídico europeo para la fiscalidad de las empresas.

El proyecto BEPS de la OCDE ha identificado casos de abusos fiscales cuando se utilizan estructuras corporativas complejas y acuerdos de reparto de costes para evitar la imposición sobre cánones.

En noviembre de 2011, la Comisión Europea adoptó una propuesta de refundición de la Directiva del Consejo relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros. Entre las modificaciones propuestas, el considerando 5 menciona lo siguiente: "Es necesario garantizar que los pagos de intereses y cánones sean gravados una vez en un Estado miembro y que los beneficios que otorga la Directiva sólo se apliquen cuando el ingreso derivado del pago esté sujeto a impuesto de forma efectiva en el Estado miembro de la sociedad receptora o en aquél donde se encuentra el establecimiento permanente".

Asimismo, en noviembre de 2013, la Comisión propuso modificar la Directiva del Consejo 2011/96/UE relativa al régimen común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes con el fin de actualizar la cláusula anti-abuso ya existente y alinearla con los desarrollos de la política de fiscalidad más recientes en este campo.

Por lo tanto, la Comisión Europea ha reconocido la necesidad de reforzar las normas contra la evasión fiscal incluidas en ambas Directivas.

Por su parte, el Grupo de Alto Nivel sobre Cuestiones Fiscales (HLWP), de 14 de abril 2014, discutió ejemplos concretos donde se abusó de la exención de la retención fiscal en los pagos de cánones por parte de multinacionales no europeas para disfrutar de la no imposición de la renta proveniente de bienes intangibles.

Sobre esta base y teniendo en cuenta la intención de la Presidencia italiana de promover la

agenda UE-BEPS, la Presidencia propuso a los Estados miembros de la UE, en la reunión del HLWP, de 23 de julio de 2014, discutir las implicaciones de BEPS en varias de las iniciativas en curso de la UE, incluyendo la propuesta de Directiva para revisar los pagos de intereses y cánones. Los Estados miembros se mostraron de acuerdo con el enfoque propuesto por la Presidencia.

La Presidencia proponía la inclusión de una cláusula anti-abuso en la propuesta de Directiva del Consejo relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros (refundición).

Reunión de 29 de septiembre

La Presidencia italiana convocó a las delegaciones de los Estados miembros a una reunión del Grupo de fiscalidad directa del Consejo para tratar esta tema. Durante la reunión se presentaron las modificaciones al texto de la Directiva 2003/49/CE relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros.

Se propone una regla anti-abuso común que pretende complementar las normas ya existentes en los Estados miembros. La mayoría de las delegaciones se muestra favorable a la inclusión de esta cláusula anti-abuso aunque las delegaciones no están satisfechas con la redacción propuesta por la Presidencia. Algunas delegaciones proponen que este debate se realice en coordinación con el proyecto BEPS de la OCDE.

3.4 Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas

Durante el Consejo ECOFIN de 20 de junio, los Ministros adoptaron unas Conclusiones sobre los trabajos que se llevan a cabo en el Grupo Código de Conducta (fiscalidad de las empresas).

El Consejo se congratuló de los progresos realizados por el Grupo durante la Presidencia griega. Pidió al Grupo que continúe supervisando el

mantenimiento del statu quo y la ejecución del desmantelamiento y que prosiga su labor con arreglo al programa de trabajo establecido en 2011.

Asimismo, reclamó a la Comisión que informe a Suiza del resultado de los debates en el Grupo, que siga reflexionando sobre el proyecto de orientaciones relativas a las asimetrías en el trato fiscal de entidades híbridas y establecimientos permanentes híbridos y que siga analizando el tercer criterio del Código de Conducta, tal como consta en el mandato actual.

El Consejo solicitó al Grupo que, de aquí a finales de 2014, haga una valoración o un análisis de todos los incentivos fiscales a la cesión del derecho de uso o de explotación de patentes y otros activos intangibles (los denominados "patent boxes"), incluidos los que ya haya evaluado o examinado con anterioridad, con el fin de garantizar la coherencia con el principio de igualdad de trato, también en el contexto de la evolución a escala internacional, en particular en el ámbito de la iniciativa sobre erosión de las bases imponibles y deslocalización de beneficios (iniciativa BEPS) de la OCDE.

4. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

4.1. Nueva normativa del IVA a partir de 2015

A partir del 1 de enero de 2015, todas las prestaciones de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos se gravarán en el lugar al que pertenezca el cliente. Con el fin de garantizar la correcta tributación de estos servicios, las empresas tanto de la UE como de terceros países tendrán que determinar la condición de su cliente (es decir, si se trata de una persona que tiene la condición de sujeto pasivo o que no la tiene) y el lugar (en qué país de la UE o fuera de la UE) al que pertenece ese cliente.

Esta modificación surge a partir de los cambios en las normas relativas al lugar de prestación de servicios en el sistema del IVA comunitario adoptado en 2008 como parte del "Paquete IVA"¹⁰.

La razón subyacente de estos cambios fue alinear el régimen del IVA de estos servicios con uno de los principios esenciales del IVA que establece que, siendo un impuesto sobre el consumo, sus ingresos deben abonarse al Estado miembro en el que se consuman los bienes o servicios.

En cuanto a las empresas de terceros países que presten servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos a clientes en la Unión Europea, las normas vigentes ya garantizan la imposición en el país al que pertenezca el cliente.

Hasta el final de 2014, las prestaciones de servicios de empresas a consumidores finales (B2C, según la abreviatura de la expresión inglesa Business-to-Consumer) por parte de empresas de la UE se gravan en el país del proveedor. Esto significa que, en el caso de prestaciones de servicios realizadas a consumidores finales, las empresas establecidas en Estados miembros con un IVA inferior disfrutaban de una ventaja competitiva sobre empresas establecidas en otros Estados miembros. A partir de 2015, las nuevas normas impositivas basadas en el país al que pertenezca el cliente ofrecerán un terreno de juego equilibrado, y también deberían garantizar que el Estado miembro de consumo perciba los ingresos en concepto de IVA.

4.2. Cambios introducidos por la nueva normativa

Los diversos elementos del Paquete IVA están entrando en vigor a lo largo del período 2010-2015. Los cambios principales se produjeron en 2010 e incluyeron dos normas generales sobre el lugar de prestación de servicios (artículos 44 y 45 de la Directiva del IVA). En 2015 entrará en vigor la parte final del Paquete IVA, relativa a la prestación de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos a consumidores finales.

¹⁰ Véase la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios (DO L 44, de 20.2.2008, p. 11)

<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:32008L0008&rid=2>

De conformidad con el artículo 44, los servicios prestados entre empresas (B2B, del inglés Business-to-Business) se gravan en el lugar donde esté establecida la empresa cliente. Esto también afecta a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos, así que en 2015 no habrá cambios en este aspecto.

El artículo 45 establece que los servicios que una empresa preste a un consumidor final (B2C) se gravan en el país donde esté establecido el proveedor. Por lo tanto, los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos que un proveedor establecido en la UE preste a una persona que no tenga la condición de sujeto pasivo que también esté establecida o tenga su residencia en dicha área geográfica se enmarcan en la norma general y se gravan en el país donde esté establecido el proveedor. Los artículos 58, 59 y 59 ter (hasta el 31 de diciembre de 2014) establecen que la prestación de estos servicios a y desde países terceros se grava en el país donde esté establecido o tenga su residencia el cliente.

Con los cambios introducidos en el artículo 58, a partir del 1 de enero de 2015 las operaciones en las que empresas presten servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos a consumidores (B2C) se gravarán siempre en el país del cliente, independientemente del lugar donde esté establecido el proveedor.

Si los servicios prestados se consumen efectivamente fuera de la Unión Europea, los Estados miembros pueden aplicar la norma sobre la utilización o la explotación efectivas prevista en el artículo 59 bis, letra a), y abstenerse de gravar la prestación. Los Estados miembros solo pueden aplicar la norma sobre la utilización o la explotación efectivas prevista en el artículo 59 bis, letra b), a servicios fiscales efectivamente consumidos en su territorio si tales servicios se prestan a clientes que pertenezcan a un tercer país. Esta norma no se aplica a servicios que se presten a clientes que pertenezcan a un país de la Unión Europea.

Poco después de adoptarse el Paquete IVA, la Comisión dio varios pasos con vistas a acordar un

planteamiento más armonizado para estos cambios que se avecinan en el ámbito de la UE. En cuanto a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos, la Comisión se centró en preparar el marco jurídico necesario que garantizara una transacción sin incidencias a las nuevas normas impositivas.

De esta forma, se pondrá en marcha una mini-ventanilla única (Mini One Stop Shop, o MOSS, en inglés), lo que reducirá los costes y las cargas administrativas para las empresas interesadas. Con la miniventanilla única, las empresas que presten servicios electrónicos a los clientes en más de un país de la UE podrán declarar y pagar todo su IVA en su propio Estado miembro. Esto es coherente con el objetivo de la Comisión de reducir los obstáculos fiscales y las cargas para las empresas transfronterizas en el mercado único. La Comisión ha invertido mucho en los últimos años para garantizar que las autoridades y las empresas nacionales fiscales estén bien preparadas y equipadas para garantizar una transición fluida al nuevo sistema el próximo año. Este trabajo continúa, junto con una intensa campaña de información, para garantizar que los Estados miembros y las empresas pueden aprovechar todas las ventajas de estos cambios importantes.

Algirdas Šemeta, Comisario de Fiscalidad de la UE, declaró lo siguiente: "Queremos una fiscalidad justa, que facilite los negocios y proporcione ingresos saludables para los presupuestos nacionales. El cambio en las normas del IVA el próximo año permitirá que los negocios tengan un sistema simplificado y mayor igualdad de condiciones, lo que debería estimular la expansión transfronteriza, en especial para las empresas de nueva creación y las PYME. Los Estados miembros tendrán una potestad tributaria más equitativa, y se permitirá la creación de una competencia fiscal más justa dentro de nuestra Unión".

Bajo las reglas actuales para los servicios electrónicos en la UE, el IVA se paga en el país donde se encuentra el proveedor, y aplicando la tasa establecida por dicho Estado miembro. Como el tipo normal del IVA varía del 15% al 27% a lo largo y ancho de la UE, las empresas se establecen con

frecuencia en un Estado miembro que tenga una tasa estándar más baja, que luego aplican a los e-servicios que suministran a todos los clientes particulares de toda Europa.

El cambio en el régimen del IVA de enero significará el fin de esta situación, ya que el IVA se cobrará en razón del país de los clientes. Esto se aplicará tanto si se trata de un negocio de la UE como de fuera de la UE. Así, para un cliente que vive en Copenhague, se cargará la tasa de IVA de Dinamarca, independientemente de si el proveedor es de Dinamarca, Luxemburgo o los Estados Unidos.

Según la Comisión Europea, este cambio traerá importantes beneficios. En primer lugar, se asegurará una competencia más justa entre las empresas nacionales y no nacionales que venden los mismos servicios. En segundo lugar, se creará un campo de juego más nivelado para las PYME y otras empresas que no pueden trasladarse a un Estado miembro con menos impuestos y que, hasta ahora, pueden haber estado perdiendo frente a competidores más móviles. Por último, se asegurará una distribución más justa de los ingresos fiscales entre los Estados miembros, ya que recibirán el impuesto sobre los servicios consumidos por sus propios residentes.

La miniventanilla única simplificará en gran medida las obligaciones del IVA para las empresas que deben cumplir las nuevas normas. En lugar de tener que declarar y pagar el IVA a cada Estado miembro en donde se localizan sus clientes, las empresas serán capaces de hacer una sola declaración y pago en su propio Estado miembro. Los proveedores deberán utilizar un portal web en su Estado miembro de establecimiento para dar cuenta del IVA devengado por las ventas en otros Estados miembros (véase IP/13/1004¹¹).

La autoridad fiscal del Estado miembro del negocio será responsable del envío de esta información y de los consiguientes ingresos. De este

modo, las empresas tendrán que hacer frente a una sola administración (con la cual están familiarizadas) en lugar de hasta 28 administraciones diferentes. Este sistema ha estado en vigor desde 2003 para los proveedores de servicios electrónicos de fuera de la UE que vendían a los consumidores de la UE, y ha sido muy eficaz en la simplificación de las obligaciones de IVA.

Los Estados miembros convinieron en estas nuevas normas sobre el IVA en 2008. Sin embargo, la entrada en vigor se fijó para el año 2015 para dar tiempo suficiente a todos los interesados a prepararse para un cambio tan importante. Desde entonces se han ido estableciendo las normas de aplicación, las especificaciones tecnológicas, las directrices y notas explicativas para las administraciones tributarias y las empresas, mientras que la Comisión se ha comprometido activamente con todas las partes interesadas (a través de conferencias, cursos de formación, etc.) para garantizar una aplicación uniforme de las nuevas normas a partir del 1 de enero. En un informe aprobado el 26 de junio de 2014, la Comisión ha llegado a la conclusión de que todo está listo para asegurar la aplicación eficaz de la nueva disposición sobre la localización de las telecomunicaciones, la radiodifusión y los servicios electrónicos a partir del 1 de enero de 2015.

4.3. Preguntas y respuestas sobre la nueva normativa

La Comisión Europea ha redactado una serie de nueve preguntas y respuestas para que las administraciones, las empresas y la ciudadanía en general puedan entender y aplicar mejor la nueva normativa.

Pregunta 1: ¿Por qué era necesario este cambio en la normativa del IVA?

Este cambio en las normas del IVA introducirá una mayor eficiencia y equidad en la tributación. Al gravar en el lugar del consumo, habrá una igualdad de condiciones entre todos los operadores que suministran las telecomunicaciones, la radiodifusión y los servicios electrónicos en un mercado determinado. El cliente pagará la

¹¹http://europa.eu/rapid/press-release_IP-13-1004_en.htm

misma cantidad de impuestos, independientemente de donde se encuentre el proveedor. Esto simplificará las cosas para los consumidores, que no tendrán que tener en cuenta dónde está establecido el proveedor, y se creará una competencia más equitativa entre los proveedores nacionales y los establecidos en otros países de la UE. El aspecto de la igualdad de condiciones es particularmente importante para las pequeñas empresas, que por lo general no cuentan con recursos para gastar en esquemas de planificación del IVA.

Pregunta 2: ¿Qué tipo de transacciones estarán cubiertas?

El cambio en las normas sobre el lugar de suministro se refiere a las telecomunicaciones, la radiodifusión y televisión y los servicios electrónicos suministrados a los consumidores privados. Estos pueden ser, por ejemplo, suscripciones de telefonía o televisión por satélite, software descargable, canciones o libros electrónicos.

Pregunta 3: ¿Qué ha preparado la Comisión?

Con el fin de asegurar una aplicación coherente y uniforme de las normas, y una transición fluida al nuevo sistema, la Comisión ha estado trabajando intensamente con los Estados miembros y las empresas para intercambiar información y puntos de vista.

La Comisión ha tomado medidas para garantizar la aplicación eficaz en cinco áreas principales:

- La preparación y la adopción del marco jurídico pertinente, en particular, la aplicación de reglamentos para garantizar la aplicación coherente y consistente de la nueva legislación;
- Proveer de una comprensión común sobre la aplicación de las nuevas normas sobre el lugar de la oferta y sobre las obligaciones relacionadas (miniventanilla única, o MOSS, abreviatura del término inglés Mini One-Stop-Shop);

- Velar por la aplicación informática de la MOSS;
- Aclarar el enfoque de auditoría en el marco de la MOSS;
- Informar y sensibilizar a los grupos de interés: para esto la Comisión organizó seminarios y conferencias para los contribuyentes, dentro y fuera de la UE.

La Comisión seguirá supervisando los progresos de los Estados miembros en la aplicación de la miniventanilla única, que debería constituir un paso importante para el funcionamiento más simple y más eficaz del mercado único. A partir de octubre, un portal web estará disponible para permitir a los contribuyentes comprobar las normas del IVA en todos los Estados miembros, por ejemplo, conocer los distintos tipos, etc.

Pregunta 4: ¿Qué han hecho los Estados miembros para prepararse?

Los Estados miembros han transpuesto la Directiva a la legislación nacional. También han creado la infraestructura técnica y los portales web que permitirán a sus operadores cumplir y facilitar el intercambio de información con otros Estados miembros. También han informado a los contribuyentes de los cambios por venir.

Pregunta 5: ¿Qué deben hacer las empresas para prepararse?

Las empresas deben familiarizarse con las nuevas reglas y actualizar su sistema de contabilidad para asegurar que todas las transacciones se registran en el país donde deberían estar. Para ello, la Comisión publicó unas directrices muy detalladas sobre la miniventanilla única en 2013¹², y unas notas explicativas detalladas en 2014¹³. La Comisión también participa en eventos de comunica-

¹² http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/telecom/one-stop-shop-guidelines_en.pdf

¹³ http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/telecom/explanatory_notes_2015_en.pdf

ción para explicar los cambios que se avecinan y garantizar que las empresas son conscientes y están preparadas.

Pregunta 6: ¿Cómo se puede asegurar el cumplimiento?

Para llegar a sus clientes, las empresas tienen que ser visibles en Internet. Si son visibles a los clientes de un país, también serán visibles a la administración tributaria de este país. Sobre esta base, entre otras herramientas disponibles, las administraciones tributarias ya tendrán una buena idea de qué empresas deberán auditar.

La Comisión ha colaborado con los Estados Miembros para que elaboren directrices de auditoría con el fin de garantizar que cada uno juega su papel en la identificación del lugar de aplicación del IVA. Además, la legislación de la UE ya prevé una amplia cooperación entre las administraciones tributarias para evaluar y percibir el IVA.

Pregunta 7: ¿Esto significa un aumento de los precios de estos servicios en la mayoría de los Estados miembros?

El cambio para el consumidor, si lo hay, será pequeño. El precio básico del producto sigue siendo el mismo, por lo que el IVA (calculado como un porcentaje del precio de base) puede aumentar o disminuir dependiendo de si el consumidor ha consumido anteriormente estos servicios. Por ejemplo, si hasta ahora, un consumidor ha comprado su software a un proveedor ubicado en un Estado miembro con un tipo de IVA más bajo que el suyo propio, entonces va a experimentar una pequeña diferencia de precio (unos pocos céntimos en el porcentaje). Por el contrario, si la tasa del IVA es menor donde el consumidor vive que donde está establecido el proveedor, habrá una pequeña bajada en el precio total. Sin embargo, estos efectos se darán solamente a corto plazo. Se espera, en el largo plazo, que las nuevas normas aumentarán la eficiencia del mercado y aumentará el número de proveedores y la competencia en general. Esto, a su vez, debería bajar los precios.

Pregunta 8: ¿Esto significará una pérdida de ingresos para los Estados miembros en los que residen un gran número de proveedores de servicios electrónicos?

La imposición en el lugar de consumo es algo lógico para un impuesto sobre el consumo como el IVA. Puede darse el caso de que algunos Estados miembros con una baja tasa de IVA puedan ver reducida su cuota de mercado ya que la ventaja para las empresas de trasladarse a sus territorios por razones fiscales ya no tiene sentido. Sin embargo, el largo período de preparación entre la aprobación de la Directiva y su aplicación ha permitido que cualquier Estado miembro en esta posición pueda prepararse y adaptarse a los cambios. Por otra parte, hay un período de transición hasta finales de 2019 durante el cual los países de establecimiento (es decir, en los que se basa el proveedor) se quedarán con parte de los ingresos.

Pregunta 9: ¿No debería extenderse el concepto de miniventanilla única a todos los suministros de comercio electrónico (incluidas las ventas a distancia)?

Esta fue la propuesta inicial de la Comisión en 2004, ya que la Comisión se muestra claramente a favor de una miniventanilla única, en particular para las ventas a distancia. El grupo de expertos de alto nivel en materia de fiscalidad de la economía digital hizo la misma recomendación en su informe del pasado mes de mayo (véase IP/14/604¹⁴). Sin embargo, no todos los Estados miembros aceptaron un alcance tan amplio desde el principio. La aplicación de una miniventanilla única puede ser una oportunidad para que los Estados miembros experimenten los beneficios de un sistema de este tipo, y puede abrir el camino para una aplicación más amplia en el futuro.

¹⁴http://europa.eu/rapid/press-release_IP-14-604_en.htm

4.4. Normativa aplicable a partir del 1 de enero de 2015

En resumen, la normativa sobre IVA que habrá que tener en cuenta de cara al próximo año es la siguiente:

- Directiva 2008/8/CE del Consejo¹⁵, de 12 de febrero de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios. (DOUE, 20-febrero-2008)
- Reglamento de Ejecución (UE) n° 282/2011 del Consejo¹⁶, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido. (DOUE, 23-marzo-2011)
- Reglamento (UE) n° 967/2012 del Consejo¹⁷, de 9 de octubre de 2012, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) n° 282/2011 en lo que atañe a los regímenes especiales de los sujetos pasivos no establecidos que presten servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión, o por vía electrónica a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos. Se aplicará a partir del 1 de enero de 2015. (DOUE, 20-octubre-2012)
- Reglamento de Ejecución (UE) n° 1042/2013 del Consejo¹⁸, de 7 de octubre de 2013, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) n° 282/2011 en lo relativo al lugar de realización de las prestaciones de servicios. Se aplicará a partir del 1 de enero de 2015. (DOUE, 26-octubre-2013)

¹⁵http://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=DOUE-L-2008-80271

¹⁶ http://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=%20DOUE-L-2011-80529

¹⁷<http://www.boe.es/buscar/doc.php?id=DOUE-L-2012-81972>

¹⁸<http://www.boe.es/buscar/doc.php?id=DOUE-L-2013-82115>

- Reglamento de Ejecución (UE) n° 815/2012 de la Comisión¹⁹, de 13 de septiembre de 2012, por el que se establecen las disposiciones de aplicación del Reglamento (UE) n° 904/2010 del Consejo en lo que atañe a los regímenes especiales de los sujetos pasivos no establecidos que presten servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión o electrónicos a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos. Se aplicará a partir del 1 de enero de 2015. (DOUE, 14-septiembre-2012)

4.5. Cuadros resumen de la nueva normativa

Desde el 1 de enero de 2015, las telecomunicaciones, la radiodifusión y los servicios electrónicos siempre se gravan en el país al que pertenece el cliente*

- si el cliente es una empresa o un consumidor

- si el proveedor está basado en la UE o fuera

* Para una empresa (sujeto pasivo) = el país donde está registrada o el país donde están los locales que reciben el servicio

* Para un consumidor (no imponible) = el país donde está registrado, tiene su domicilio permanente o reside de forma habitual

Los efectos de esto son los siguientes:

Empresas proveedoras de la UE

1. Negocios en otro país de la UE	No se aplica IVA. El cliente debe tener en cuenta el impuesto (mecanismo de inversión impositiva)
2. Consumidor en otro país de la UE	Se aplica IVA en el país de la UE al que pertenece el cliente (no donde el negocio se basa)
3. Negocios o consumidor fuera de la UE	No se aplica IVA intracomunitario. * Pero si el servicio se utiliza y disfruta de manera efectiva en un país de la UE, este país puede optar por aplicar el IVA.

¹⁹<http://www.boe.es/buscar/doc.php?id=DOUE-L-2012-81670>

Empresas proveedoras de fuera de la UE

1. Negocios en la UE	No se aplica IVA. El cliente debe tener en cuenta el impuesto (mecanismo de inversión impositiva)
2. Consumidor en la UE (telecomunicaciones, radiodifusión o servicios electrónicos)	Se aplica IVA en el país de la UE al que pertenece el cliente

5. IMPUESTO SOBRE LAS TRANSACCIONES FINANCIERAS

5.1. El porqué de la tasa Tobin

El impuesto sobre las transacciones financieras (ITF) también se conoce como tasa Tobin. James Tobin fue un economista keynesiano estadounidense, premio Nobel de economía que, espantado por el carácter que estaban tomando las transacciones de compra y venta de moneda, lanzó en 1972 la idea de ponerles una tasa para limitar su efecto desestabilizador sobre las economías. Como los especuladores juegan a invertir su dinero en moneda extranjera a muy corto plazo, la idea subyacente es que una tasa, por muy pequeña que ésta sea, les disuadiría de realizar este tipo de operaciones porque tendrían que pagar el impuesto muchas veces.

Pero que la puesta en marcha del ITF ayude a desincentivar la especulación financiera dependerá de los tipos impositivos que se apliquen y las bases a las que se apliquen. Si el impuesto se aplica sobre unos productos de especulación pero no sobre otros, los inversores simplemente trasladarán sus operaciones de los mercados más regulados a los menos, por lo que todos los mercados posibles de especulación han de ser gravados para evitar la especulación. Por otra parte, tipos muy pequeños, como los que está planteando la Comisión Europea en el caso de la UE, pueden servir para recaudar fondos con los que enjuagar deudas, pero no para disuadir a los especuladores.

En la UE, esta propuesta nació para que el sector financiero contribuya a mejorar las finanzas pú-

blicas de los Estados miembros, desgastadas por la crisis que los propios bancos provocaron, y garantizar una tributación coherente del sector en la Unión.

Las entidades financieras se han beneficiado ampliamente, de forma directa o indirecta, de las operaciones de rescate y de garantía 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.

En este contexto, algunos Estados miembros (en particular Francia y Alemania), el Parlamento Europeo y la Comisión Europea se pronunciaron a favor de poner en marcha un impuesto de transacciones financieras. Se trataba de hecho de establecer un cortafuegos en relación al descontento popular suscitado por los miles de millones de euros de ayuda a los bancos sin contrapartidas.

Según la propuesta presentada por la Comisión en febrero de 2013²⁰, que actualmente negocian diez países, se gravarán todas las transacciones financieras en las que al menos una parte de la operación esté establecida en alguno de los Estados miembros acogidos al procedimiento ("Estados miembros participantes") y, además, una entidad financiera establecida en alguno de esos Estados miembros sea parte de la transacción, ya sea actuando por cuenta propia, en nombre propio pero por cuenta de terceros o en nombre de una parte de la transacción.

En esta propuesta de Directiva, que fue diseñada para dar cumplimiento a los objetivos que sirvieron de base para su configuración inicial y conserva gran parte de los elementos definitorios

²⁰ <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2013:0071:FIN:ES:PDF>

incluidos en la versión anterior, los tipos serán del 0,1% para las acciones y las obligaciones y del 0,01% para los productos derivados.

El Reino Unido solicitó a la justicia europea que detuviera este procedimiento, alegando que el impuesto tenía efectos extraterritoriales y que supondría gastos para los países que no participan en él.

5.2. Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE

En la sentencia de 30 de abril de 2014²¹, el Tribunal de Justicia de la UE desestimó el recurso interpuesto por el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte contra la decisión del Consejo de permitir la cooperación reforzada de once Estados miembros (España, Bélgica, Alemania, Estonia, Grecia, Francia, Italia, Austria, Portugal, Eslovenia y Eslovaquia) para introducir una tasa sobre las transacciones financieras. Dicha sentencia señaló que las alegaciones británicas se refieren a un futuro impuesto y no a la autorización en sí.

La decisión impugnada por el Reino Unido se adoptó cuando, después de tres reuniones del Consejo celebradas en 2012 sobre una propuesta de Directiva de la Comisión de 2011²², quedó claro que la tasa no obtendría el apoyo unánime de los Estados miembros en un futuro previsible. Por lo tanto, once Estados miembros decidieron recurrir al instrumento legislativo conocido como cooperación reforzada, para avanzar por libre en esta materia. En la actualidad, tras la retirada de Eslovenia, son diez los países que siguen adelante en esta negociación.

Como consecuencia de la puesta en marcha de esta cooperación reforzada, el Reino Unido consideró que la autorización permitiría la adopción de un impuesto que produciría efectos extraterritoriales. El Reino Unido argumentó asimismo que, en combinación con otras directivas fiscales, esta

situación impondría gastos a los países no participantes.

Una vez estudiado el recurso, en su sentencia de 30 de abril de 2014, el Tribunal de la UE afirma que la decisión impugnada se limita a autorizar el establecimiento de una cooperación reforzada, sin contener ningún elemento sustancial sobre la tasa. Añade que los elementos del futuro impuesto que cuestiona el Reino Unido no son elementos constitutivos de la decisión impugnada. Además, sostiene que la decisión cuestionada no contiene ninguna disposición sobre los gastos relacionados con la aplicación de la cooperación reforzada, por lo que no puede examinarse antes de que se establezca el impuesto.

Así las cosas, el Tribunal de Justicia concluye que las dos alegaciones británicas se refieren a una futura tasa y no a la autorización de establecer una cooperación reforzada. Por lo tanto, desestima el recurso.

La Comisión Europea espera que la sentencia sirva para dar fuerzas a los diez Estados miembros en sus negociaciones sobre este proyecto de normativa.

Y en la primera reunión del ECOFIN tras ser conocida la sentencia del Tribunal de Justicia, reunión celebrada el 6 de mayo de 2014, los 10 Estados miembros que participan en la cooperación reforzada han acordado poner en marcha un proceso de implantación progresiva del ITF, que sufre un nuevo retraso en su andadura y se pospone hasta el 1 de enero de 2016.

6. IMPUESTOS ESPECIALES

6.1 Imposición de los productos energéticos y de la electricidad

Antecedentes y situación actual

Desde su presentación en 2011, la propuesta²³ por la que se modifica la Directiva 2003/96/CE²⁴ del Consejo por la que se reestructura el régimen

²¹<http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?doclang=ES&text=&pageIndex=1&part=1&mode=req&docid=151529&occ=first&dir=&cid=301154>

²² COM(2011) 594 final

²³ COM(2011) 168 final

comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad ("la Directiva de fiscalidad de la energía" o "ETD" en inglés) ha sido objeto de intensos debates en el Grupo de Trabajo sobre Cuestiones Fiscales (Fiscalidad de la Energía). La propuesta busca acercar la ETD a los objetivos de energía y cambio climático de la Unión Europea, como requirió el Consejo Europeo en marzo de 2008.

En el primer semestre de 2014, la Presidencia griega continuó este esfuerzo con el objetivo de encontrar un compromiso sobre cuestiones difíciles, como son:

- los tipos mínimos;
- el tratamiento fiscal de los biocombustibles;
- el tratamiento fiscal de las instalaciones incluidas en el Sistema de Comercio de Emisiones de la UE (Emission Trading System – ETS – en inglés);
- el tratamiento fiscal de las empresas de energía intensiva
- y las exenciones y reducciones por debajo de los niveles mínimos de imposición.

El enfoque y las propuestas de compromiso de la Presidencia se han basado, entre otras cosas, en los siguientes principios:

- los tipos mínimos individuales se establecen sobre la base de dos componentes de referencia: un componente relacionado con la energía y un componente relacionado con el CO₂;
- el derecho de los Estados miembros a expresar sus niveles impositivos nacionales

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>

como un único tipo impositivo o como componentes separados.

Este enfoque de la estructura de la fiscalidad ha sido aceptado en principio por la mayoría de los Estados miembros.

La Presidencia griega presentó una propuesta de compromiso inicial²⁵ que fue examinada por el Grupo de Trabajo sobre Cuestiones Fiscales el 23 de enero de 2014. Esta propuesta introdujo los siguientes nuevos elementos:

- Los niveles mínimos globales más bajos de imposición para el GLP (gas licuado del petróleo), el gas natural y los biocombustibles sostenibles utilizados como propulsores;
- Un enfoque paso a paso para el combustible para calefacción;
- Tipos mínimos específicos para las instalaciones incluidas en el Sistema de Comercio de Emisiones de la UE (ETS) (nuevo artículo 9a);
- Tipos mínimos específicos para el uso intensivo de energía comercial y de negocios que entran en acuerdos medioambientales (artículo 11).

Alentados por la respuesta del grupo a su enfoque y tratando de tener en cuenta las diversas preocupaciones expresadas, la Presidencia presentó un segundo texto de compromiso²⁶, que fue examinado por el Grupo de Trabajo sobre Cuestiones Fiscales el 25 de febrero de 2014. La Presidencia acompañó este texto con una nota que analizó el posible planteamiento de la Presidencia sobre los tipos mínimos y los períodos de transición y al mismo tiempo solicitaron a los Estados miembros que indicasen los períodos de transición y tipos mínimos aceptables. En las notas explicativas de este texto de compromiso²⁷, la

²⁵ doc. 18014/13 + COR1

²⁶ doc. 6306/14

²⁷ doc. 6306/14 ADD1

Presidencia analizó el vínculo entre el método de cálculo de los niveles mínimos impositivos y la compatibilidad de las disposiciones de los tipos mínimos con las normas sobre ayudas de Estado. De acuerdo con la Presidencia, una lógica justificable clara sobre la estructura de los tipos mínimos podría eliminar la necesidad de la obligación de notificación en virtud de las normas sobre ayudas de Estado. Sin embargo, la interacción exacta de estas disposiciones a las normas sobre ayudas de Estado sólo puede ser verificada en una etapa posterior, debido a las reformas en curso en este ámbito.

En su tercer y cuarto textos de compromiso²⁸, la Presidencia trató de mantener, en la medida de lo posible, la lógica de la estructura de la tributación de los tipos mínimos. Sin embargo, a fin de lograr el progreso y para hacer frente a la demanda de algunos Estados miembros de tipos mínimos más bajos con respecto a los productos energéticos utilizados como combustibles para calefacción, la Presidencia sugirió reducir la tasa del componente de CO₂ relacionado para dichos combustibles. Además, la Presidencia introdujo un enfoque paso a paso para los carburantes utilizados para automoción y bajó aún más las tasas mínimas de GLP y gas natural. En estos textos de compromiso, los biocombustibles sostenibles se gravan en función de su contenido energético (€/GJ) y se separan en dos nuevas categorías principales según el uso²⁹. Las disposiciones relativas a la diferenciación entre el uso comercial y no comercial del gasóleo utilizado como carburante y la exención de los productos energéticos utilizados en la agricultura se han mantenido.

Trabajo futuro

En este contexto, en el traspaso a la representación italiana, la Presidencia griega propuso al Consejo los siguientes puntos:

1) que tome nota del planteamiento de la Presidencia tal como figura en la propuesta de compromiso más reciente en el documento 9379/14 FISC 77 ENER 173 ENV 421;

2) que tome en consideración que, con el fin de seguir avanzando hacia un acuerdo final, se necesita trabajo adicional, en particular en las siguientes áreas:

- los niveles de los tipos mínimos de imposición de los productos energéticos y la electricidad, incluyendo, en particular, las dificultades expresadas por algunos Estados miembros en relación con el GLP y el gas natural utilizados como carburantes y GLP, gas natural, coque, hulla / bituminoso, lignito y el queroseno utilizado como combustible para calefacción;
- el tratamiento fiscal del gasóleo comercial;
- los períodos de transición;
- la fiscalidad de las instalaciones incluidas en el Sistema de Comercio de Emisiones de la UE (ETS);
- la fiscalidad de la energía de negocios intensivos y de negocios que entran en acuerdos ambientales;
- las desgravaciones fiscales en virtud del artículo 15, incluidas las desgravaciones por debajo de los niveles mínimos;
- el tratamiento fiscal de los biocarburantes y los biolíquidos;
- la regionalización en virtud del artículo 18, a saber, la posibilidad de aplicar tipos impositivos diferenciados para determinadas regiones que se desvíen de los correspondientes niveles nacionales.

3) que tenga en cuenta la vinculación existente con otras áreas pertinentes de la legislación de la UE;

²⁸ doc. 7852/14 y doc. 9379/14 respectivamente

²⁹ Biocombustibles sostenibles utilizados en motores de encendido por chispa y biocombustibles sostenibles utilizados en motores de encendido por compresión

4) que invite a las futuras Presidencias del Consejo de la UE a continuar el trabajo que tiene como punto de partida la propuesta de compromiso del documento 9379/14.

7. COOPERACION, FRAUDE Y DISCRIMINACIÓN FISCAL

7.1 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

La Comisión presentó, el 12 de junio de 2013, 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 fiscalidad³⁰. 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.

Además, teniendo en cuenta que la OCDE, respaldada por el G20, trabaja para reforzar el intercambio automático de información fiscal, se ha visto la necesidad de que la UE se coordine con la OCDE de forma que se pueda alcanzar una posición coordinada. Se trata de que en el desarrollo de nuevas normas internacionales se tengan en cuenta las disposiciones de la UE sobre intercambio automático de información existentes y viceversa.

En este sentido, la UE se está coordinando con la OCDE que desarrolla un modelo mundial de intercambio de información fiscal. Este enfoque implica la incorporación del modelo mundial de la

OCDE a la Directiva 2011/16/UE una vez que esté finalizado.

En la OCDE ya se ha llegado a un consenso sobre los documentos: Model Competent Authority Agreement (Model CAA) – Modelo de Acuerdo de Autoridad Competente y Common Reporting Standard (CRS) – Norma de Información Común. Para incluir estos dos documentos en la Directiva se modificarán algunos artículos y se añadirá un Anexo. Hay un tercer documento (Commentary) que es un guía de interpretación sobre las disposiciones de CAA y CRS.

Avances

En la reunión del Grupo de Trabajo de fiscalidad directa de 10 de junio se trató sobre la protección de datos personales. Se explicó que las obligaciones con respecto a la protección de datos personales para los Estados miembros de la UE en el intercambio automático de información, en virtud del modelo de la OCDE y la Directiva de cooperación administrativa, serán: necesidad y proporcionalidad, limitación del objetivo, los derechos de los contribuyentes y la seguridad de los datos.

Asimismo, durante la reunión, el Reino Unido presentó la iniciativa sobre precursores, Early Adopters Initiative. 5 países (Reino Unido, Francia, Alemania, España e Italia) se han comprometido a adoptar rápidamente el CRS. Se han unido a esta iniciativa 44 países y jurisdicciones, entre ellos 26 Estados miembros de la UE. Se han comprometido a empezar a intercambiar la información en 2017.

También se debatió sobre las diversas opciones para incorporar el Commentary en la Directiva.

El 9 de julio se celebró la primera reunión sobre este tema bajo Presidencia italiana. Uno de los temas tratados fue la introducción del CRS en la Directiva.

En la reunión de 1 de octubre del Grupo de Trabajo de fiscalidad directa el debate se centró en el tema de la protección de datos. La Presiden-

³⁰ COM (2013) 348 final de 12.6.2013. 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.

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_cooperation/mutual_assistance/direct_tax_directive/com_2013_348_es.pdf

cia italiana explicó que se han mantenido contactos con organismos competentes y expertos en protección de datos para obtener su visto bueno de cara a la elaboración de la propuesta de compromiso que pueda ser apoyada por las delegaciones.

Acuerdo político

Finalmente, en el Consejo ECOFIN de 14 de octubre³¹ se alcanzó un acuerdo político sobre la propuesta de Directiva que se adoptará sin discusión en una próxima reunión del Consejo de Ministros.

8. PROCEDIMIENTOS

8.1 Dictámenes motivados

16 de abril de 2014

La Comisión insta a Hungría a poner fin a las medidas que restringen el comercio de los productos del tabaco

La Comisión Europea ha pedido a Hungría que modifique su legislación, que aplica una restricción de ventas de los productos del tabaco ya despachados a consumo. Hungría aplica impuestos especiales sobre el tabaco mediante marcas fiscales adheridas al producto. Cuando cambia el tipo de gravamen (IVA o impuesto especial), los productos del tabaco que llevan marcas fiscales antiguas ya no pueden ser vendidos por mayoristas e importadores una vez transcurridos quince días desde la entrada en vigor del nuevo tipo impositivo. Los impuestos especiales están armonizados por una Directiva de la UE, que no permite restringir el comercio de los productos del tabaco una vez despachados a consumo. La petición adopta la forma de dictamen motivado (segunda etapa del procedimiento de infracción). Si la legislación no se ajusta al Derecho de la UE en un plazo de dos meses, la Comisión puede llevar el asunto ante el Tribunal de Justicia.

La Comisión insta a Irlanda a garantizar que los barcos de recreo no usen combustible sujeto a menos impuestos

La Comisión Europea ha pedido oficialmente a Irlanda que modifique su legislación para que los barcos de recreo privados ya no puedan comprar el combustible sujeto a menos impuestos, que está destinado a los barcos de pesca. Según la legislación de la UE relativa al mercado fiscal de carburantes, los combustibles que pueden beneficiarse de un tipo impositivo reducido tienen que identificarse con tinte de color. Los barcos de pesca pueden adquirir combustible sujeto a un tipo impositivo más bajo, mientras que los barcos de recreo privados tienen que adquirir el combustible sujeto a un tipo impositivo estándar. Irlanda incumple actualmente la legislación de la UE, pues autoriza el uso por embarcaciones de recreo privadas de combustible marcado. Por ello, estas embarcaciones no solo usan un combustible destinado a las de pesca (tipo impositivo más bajo), sino que se arriesgan a sanciones importantes si viajan a otro Estado miembro y las autoridades locales los controlan. La petición de la Comisión adopta la forma de dictamen motivado. De no recibirse una respuesta satisfactoria en el plazo de dos meses, la Comisión puede llevar a Irlanda ante el Tribunal de Justicia.

La Comisión pide a los Países Bajos que pongan fin a la imposición discriminatoria de dividendos de origen neerlandés pagados a las empresas de seguros de la UE o del EEE

La Comisión ha pedido a los Países Bajos que pongan fin a la imposición discriminatoria de los dividendos de las acciones de las empresas de seguros establecidas en otro Estado miembro o en un país del EEE (Noruega, Liechtenstein e Islandia). En efecto, las empresas de seguros neerlandesas no están sujetas a la imposición de los dividendos de las acciones en el marco de seguros vinculados a pólizas de capital variable. Estas empresas pueden deducir el aumento de la obligación de pagar los dividendos a sus asegurados de los dividendos percibidos. Esto reduce a cero la base imponible del impuesto de sociedades sobre estos dividendos, mientras que se tiene en cuenta cualquier retención. En cambio, los Países

³¹http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cms_data/docs/pressdata/es/ecofin/144165.pdf

Bajos someten a impuestos sobre los dividendos brutos a las compañías de seguros establecidas en la UE o el EEE que reciben dividendos de acciones neerlandesas de seguros vinculados a pólizas de capital variable, sin posibilidad de crédito. A tenor del asunto C-342/10, Comisión contra Finlandia, la Comisión considera que el mayor nivel de imposición aplicado a las compañías de seguros establecidas en otros Estados miembros de la UE o del EEE es incompatible con la libertad de movimientos de capitales, de conformidad con el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y del artículo 40 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo. La petición adopta la forma de dictamen motivado. De no recibirse una respuesta satisfactoria en el plazo de dos meses, la Comisión puede llevar a los Países Bajos ante el Tribunal de Justicia.

10 de julio de 2014

La Comisión insta a Chipre a adaptar sus normas fiscales para reflejar la adhesión de Croacia a la UE

La Comisión ha solicitado formalmente a Chipre que aplique determinadas adaptaciones de las normas fiscales de la UE para tener en cuenta la adhesión de Croacia a la UE. La Directiva 2013/13/UE adapta determinadas directivas fiscales para reflejar la adhesión de Croacia. La legislación adaptada incluye la Directiva sobre sociedades matrices y filiales, la Directiva sobre fusiones y la Directiva sobre intereses y cánones, todas ellas destinadas a evitar la doble imposición en el mercado único. Los Estados miembros estaban obligados a haber incorporado estas modificaciones cuando Croacia ingresó en la UE el 1 de julio de 2013. Sin embargo, Chipre no ha comunicado a la Comisión todas las medidas que ha adoptado a tal fin. La petición adopta la forma de dictamen motivado. De no recibirse una respuesta satisfactoria en el plazo de dos meses, la Comisión puede llevar a Chipre ante el Tribunal de Justicia de la UE.

IVA de los acontecimientos deportivos en Francia

La Comisión pide a Francia que estén sujetas al IVA las entradas a partidos y otros acontecimien-

tos deportivos no sujetos al impuesto sobre espectáculos.

En virtud de la Directiva del IVA, los derechos de entrada a acontecimientos deportivos deben estar sujetos al IVA. Sin embargo, Francia exime por completo del IVA los derechos de entrada de acontecimientos deportivos.

Aunque la Directiva del IVA contempla la armonización de este impuesto para el buen funcionamiento del mercado interior, permite a los Estados miembros mantener, con carácter excepcional y transitorio, determinadas exenciones existentes antes del 1 de enero de 1978, en las condiciones existentes en esa misma fecha. Es el caso de la exención del IVA que Francia aplicaba a los acontecimientos deportivos cuando estaban sujetos al impuesto sobre espectáculos. Desde entonces, Francia ha introducido la posibilidad de que los municipios eximan del impuesto sobre espectáculos los acontecimientos deportivos organizados en su territorio, y algunos municipios lo han puesto en práctica. La Comisión considera que en este caso la exención de IVA ya no tiene razón de ser.

La petición adopta la forma de dictamen motivado. De no recibirse una respuesta satisfactoria en el plazo de dos meses, la Comisión podría llevar el asunto ante el Tribunal de Justicia de la UE. (Ref. 2012/4194)

25 de septiembre de 2014

La Comisión pide a Estonia que modifique su legislación sobre la venta y comercialización de cigarrillos

La Comisión ha pedido oficialmente a Estonia que modifique su legislación en materia de impuestos especiales en lo que se refiere a la comercialización de cigarrillos. En Estonia se establece un plazo para la venta de cigarrillos vinculado a la póliza del embalaje. Tres meses después de la entrada en vigor de una nueva marca fiscal ya no pueden venderse los cigarrillos que aún lleven la antigua. Según el Derecho de la UE, los impuestos especiales sobre los produc-

tos del tabaco deben imputarse a los tipos aplicables en la fecha en que sean despachados a consumo. No hay ninguna disposición en el Derecho de la UE que permita a los Estados miembros limitar por motivos fiscales la distribución de productos del tabaco ya despachados. Así pues, esta prohibición de venta no está justificada.

La solicitud de la Comisión adopta la forma de dictamen motivado (segunda etapa del procedimiento de infracción de la UE). Si la norma no se ajusta al Derecho en un plazo de dos meses, la Comisión puede llevar el asunto ante el Tribunal de Justicia.

La Comisión pide a Grecia que modifique su legislación sobre las estaciones de servicio libres de impuestos en sus fronteras terrestres

La Comisión ha pedido oficialmente a Grecia que modifique su legislación que permite vender combustible libre de impuestos a las estaciones de servicio situadas en sus fronteras terrestres con Kipi (Turquía), Kakkayia (Albania) y Evzoni (Antigua República Yugoslava de Macedonia). La Comisión piensa que, cuando un vehículo carga su depósito, el combustible debe considerarse vendido para su consumo, por lo que no puede acogerse a un régimen de suspensión de derechos. Así pues, al precio de ese combustible deben añadirse los impuestos especiales, con arreglo a la Directiva europea sobre tales impuestos. La solicitud adopta la forma de dictamen motivado. Si no se toman las medidas necesarias en el plazo de dos meses, la Comisión puede llevar a Grecia ante el Tribunal de Justicia.

La Comisión pide a Grecia que abandone su imposición discriminatoria a los buques que enarbolan pabellón extranjero

La Comisión ha pedido oficialmente a Grecia que modifique sus normas de imposición discriminatoria de los buques que enarbolan pabellón extranjero. Según las normas fiscales griegas, los buques con pabellón griego y determinados buques administrados por Grecia están exentos del impuesto sobre la renta, y en lugar de ello están sujetos a un impuesto especial de tonelaje para

actividades marítimas, más simple y de menor cuantía. Asimismo, los buques con pabellón extranjero están sujetos a un régimen menos favorable del impuesto sobre la renta. Además, la legislación griega permite una exención del impuesto sobre la renta para los dividendos de las entidades que utilizan buques con pabellón griego, pero no para los de las empresas que utilizan buques con pabellón extranjero.

La Comisión considera que esas normas son contrarias a las de la UE sobre la libertad de establecimiento, la libre prestación de servicios y la libre circulación de capitales. La solicitud de la Comisión adopta la forma de dictamen motivado. Si Grecia no da una respuesta satisfactoria en el plazo de dos meses, la Comisión puede llevar el asunto ante el Tribunal de Justicia.

Se pide a Italia que modifique su legislación discriminatoria sobre el impuesto de sucesiones

La Comisión pide a Italia que modifique su legislación sobre el impuesto de sucesiones, que discrimina los legados a organizaciones sin ánimo de lucro de otros Estados miembros de la UE o el EEE. Con arreglo a la ley italiana, los legados a organizaciones sin ánimo de lucro con fines públicos y sociales están exentos del impuesto. Sin embargo, los legados similares a organismos sin ánimo de lucro establecidos en otro Estado miembro de la UE o el EEE solo están exentos si hay reciprocidad (es decir, si el país en cuestión concede una exención a las organizaciones italianas sin ánimo de lucro). Si no hay reciprocidad, el legado sufre una imposición del 8 % de su valor. Como consecuencia, la fiscalidad de los legados a entidades extranjeras sin ánimo de lucro es con frecuencia más elevada que la de los legados a organismos italianos. Asimismo, la legislación italiana excluye de la herencia los bonos y títulos públicos italianos, mientras que a aquellos emitidos por otros Estados miembros de la UE o el EEE no se les permite esta exclusión.

La Comisión considera que tales disposiciones son discriminatorias y que representan restricciones injustificadas a la libre circulación de capitales. La solicitud se envía a Italia en forma de dos dictá-

menes motivados. Si Italia no responde en el plazo de dos meses, la Comisión puede llevar el asunto ante el Tribunal de Justicia.

8.2 Recursos ante el Tribunal de Justicia

10 de julio de 2014

La Comisión lleva a Francia ante el Tribunal de Justicia por las donaciones a organismos de utilidad pública extranjeros

La Comisión ha decidido recurrir ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en relación con el régimen fiscal francés relativo a las donaciones efectuadas en favor de organismos que persiguen objetivos de interés general que tienen su domicilio en otro Estado miembro de la UE o del EEE.

En Francia están exentos de derechos de registro (impuesto de transmisiones a título gratuito) las donaciones y los legados realizados en favor de organismos públicos o de utilidad pública, especialmente los de carácter benéfico, establecidos en Francia. Se trata de establecimientos públicos o de utilidad pública cuyos recursos están exclusivamente destinados a obras científicas, culturales, artísticas, a asociaciones culturales etc., que operan en territorio francés.

La Comisión lleva a Portugal ante el Tribunal de Justicia por sus normas sobre los impuestos especiales para los cigarrillos

La Comisión Europea ha decidido llevar a Portugal ante el Tribunal de Justicia por no modificar sus normas sobre los impuestos especiales relacionados con la comercialización de cigarrillos. En Portugal, se establece un plazo para la venta de cigarrillos vinculado a la póliza del embalaje. El diseño de los marcados fiscales en Portugal evoluciona continuamente y con el nuevo marcado se aplica con frecuencia un nuevo tipo impositivo. Los cigarrillos no pueden venderse después de tres meses del final del año en que son despachados a consumo.

Según el Derecho de la UE (Directiva 2008/118/CE), los impuestos especiales sobre los productos del ta-

baco deben imputarse a los tipos aplicables en la fecha en que sean despachados a consumo. No existe ninguna disposición en la legislación de la UE que permita a los Estados miembros añadir derechos adicionales a este tipo impositivo de puesta en circulación o a limitar la distribución de los productos del tabaco por razones fiscales.

La Comisión lleva al Reino Unido ante el Tribunal de Justicia por incumplimiento de las normas de la UE sobre el mercado de combustible

La Comisión Europea ha decidido llevar al Reino Unido ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea por no aplicar correctamente las normas sobre el mercado fiscal del combustible.

Según las normas de la UE, el combustible que puede beneficiarse de un tipo impositivo reducido debe marcarse con tintes coloreados. Por ejemplo, los barcos de pesca pueden adquirir combustible sujeto a un tipo impositivo más bajo, mientras que los barcos de recreo privados tienen que adquirir combustible sujeto a un tipo impositivo estándar.

En la actualidad, el Derecho del Reino Unido no obliga a los distribuidores de combustible a tener dos depósitos separados para distinguir entre el combustible con un marcado fiscal inferior y el combustible sujeto al tipo normal. Como consecuencia de ello, a menudo los propietarios de embarcaciones de recreo privadas solo pueden comprar combustible marcado. En consecuencia, las embarcaciones de recreo privadas no pueden pagar la cuota impositiva adecuada, ya que compran combustible normalmente destinado a los buques pesqueros. Esta circunstancia no solo contraviene las normas de la Unión Europea sobre impuestos especiales, sino que también pone a las embarcaciones privadas en riesgo de recibir importantes sanciones si son controladas por las autoridades locales cuando se desplazan a otro Estado miembro.

25 de septiembre de 2014

La Comisión lleva a Alemania ante el Tribunal de Justicia por sus normas sobre devolución del IVA a los operadores de fuera de la UE

La Comisión ha decidido llevar a Alemania ante el Tribunal de Justicia por sus normas sobre las solicitudes de devolución del IVA, que discriminan a los operadores de fuera de la UE.

La legislación alemana sobre el IVA exige a los sujetos pasivos establecidos fuera de la UE que firmen personalmente el formulario de solicitud de devolución del IVA abonado por bienes o servicios, mientras que los operadores establecidos en Alemania o en la UE pueden delegar en otra persona para que firme o presente dicho formulario.

En septiembre de 2012, la Comisión envió a Alemania un dictamen motivado pidiendo la modificación de esta normativa, pero las autoridades alemanas no han adaptado su legislación al Derecho de la UE.

La Comisión lleva a los Países Bajos ante el Tribunal de Justicia por no eximir del IVA determinadas actividades de deporte acuático

La Comisión ha decidido llevar a los Países Bajos ante el Tribunal de Justicia por no respetar la legislación de la UE sobre la exención del IVA aplicable a las actividades de deporte acuático.

De conformidad con la Directiva sobre el IVA, el suministro de servicios de deporte o de educación física por organizaciones sin ánimo de lucro está exento de IVA.

Los Países Bajos solo conceden tal exención cuando las organizaciones en cuestión no emplean trabajadores asalariados, sino voluntarios. La Comisión considera que la Directiva sobre el IVA no permite semejante condición adicional.

La Comisión ya envió un dictamen motivado pidiendo formalmente a los Países Bajos que cumplieran la Directiva sobre el IVA, pero las autoridades neerlandesas se negaron a modificar la legislación.

8.3 Sentencias del Tribunal de Justicia de la UE

1 de abril de 2014

Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE en el asunto C-80/12. Felixstowe Dock and Railway

Company Ltd y otros/The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs.

La normativa fiscal británica viola la libertad de establecimiento al prever, en el caso de sociedades que pueden disfrutar de una desgravación de grupo en el marco de un consorcio, que la sociedad de enlace deba estar establecida en el Reino Unido. El hecho de que la sociedad matriz superior del grupo y del consorcio así como diversas sociedades intermedias estén establecidas en Estados terceros carece de influencia en la aplicación de la libertad de establecimiento en este contexto.

10 de abril de 2014

Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE en el asunto C-190/12. Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company/Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy.

Un Estado miembro no puede excluir la exención fiscal de los dividendos pagados por sociedades establecidas en su territorio a favor de un fondo de inversión situado en un Estado tercero si existe una obligación de asistencia administrativa mutua entre ambos Estados. No obstante, corresponde al órgano judicial nacional examinar si el mecanismo convencional de intercambio de información permite que las autoridades tributarias comprueben la información facilitada por el fondo de inversión.

Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE en el asunto C-115/12. Comisión/Hungría.

Hungría ha infringido la normativa de la Unión al eximir del impuesto especial la fabricación privada de aguardiente en pequeñas cantidades. Cuando el aguardiente fabricado por una destilería a partir de fruta suministrada por productores de frutas está destinado al consumo personal de éstos, Hungría debe aplicar el tipo impositivo mínimo previsto por la normativa europea.

8.4 Ayudas de Estado

La Comisión Europea aprueba el régimen español de deducciones fiscales para producciones cinematográficas y audiovisuales.

El 17 de octubre de 2013 las autoridades españolas notificaron algunas modificaciones del régimen español de deducciones fiscales para las producciones cinematográficas y audiovisuales. Las modificaciones notificadas consisten en: a) una reducción de la deducción fiscal para los productores del 20 al 18 %; b) ampliación del alcance de la deducción a los costes de postproducción (para promoción, publicidad y realización de copias) a un máximo del 40 % de los costes de producción; y c) autorización del régimen por 6 años, del 1 de enero de 2014 al 1 de enero de 2020. La Comisión decidió, el pasado 12 de mayo, no plantear objeciones al régimen de ayuda al entender que es compatible con el mercado interior con arreglo al artículo 107, apartado 3, letra d), del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

9. INFORMES Y PUBLICACIONES

- Informe del grupo de expertos de la Comisión sobre fiscalidad de la economía digital. 29 de mayo

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/good_governance_matters/digital/report_digital_economy.pdf

- Comunicación de la Comisión sobre relativa a las actividades del Foro Conjunto de la Unión Europea sobre Precios de Transferencia entre julio de 2012 y enero de 2014. 4 junio

http://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:153016d0-ebf3-11e3-8cd4-01aa75ed71a1.0022.03/DOC_1&format=PDF

- Informe de la Comisión al Consejo sobre el artículo 6 de la Directiva 2008/8/CE del Consejo. 26 de junio

[http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/telecom/com\(2014\)380_es.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/telecom/com(2014)380_es.pdf)

- Taxation papers, nº 46 de 17 de octubre 2014. Tax Compliance Social Norms and Institutional

Quality: An Evolutionary Theory of Public Good Provision

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_46.pdf

- Taxation papers, nº 47 de 17 de octubre 2014. Fiscal Devaluations in the Euro Area: What has been done since the crisis?

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_47.pdf

- Taxation papers, nº 48 de 13 de octubre 2014 Tax Reforms in EU Member States: 2014 Report

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_48.pdf

- Informe anual sobre las actividades en el ámbito de la fiscalidad de la UE.

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/info_docs/tax_reports/report_activities_2013_en.pdf



RÉGIMEN FISCAL APLICABLE A LAS MICROEMPRESAS, PEQUEÑAS Y MEDIANAS EMPRESAS EN LA NUEVA NORMATIVA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

JAVIER ARMENTIA BASTERRA (*)

I.- INTRODUCCIÓN.

Las Juntas Generales de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa han aprobado, con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2014, una nueva normativa del Impuesto sobre Sociedades.

En concreto, las Normas Forales aprobadas son las siguientes:

- Álava: Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre.
- Bizkaia: Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre.
- Gipuzkoa: Norma Foral 2/2014, de 17 de enero.

El presente trabajo pretende resaltar las especialidades o peculiaridades del régimen fiscal aplicable a las microempresas, pequeñas y medianas empresas.

Inicialmente hay que destacar que, así como en la legislación anterior las pequeñas y medianas empresas disponían de un capítulo propio dentro de la regulación de los regímenes especiales, en la nueva normativa desaparece este capítulo específico y las mismas, junto a las microempresas –figura de nueva creación–, se incorporan al ré-

gimen general, si bien recogándose a lo largo de su articulado determinadas reglas especiales.

En definitiva si anteriormente las pequeñas y medianas empresas contaban con un régimen especial ubicado sistemáticamente en un determinado capítulo de la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, ahora las microempresas, pequeñas y medianas empresas siguen disfrutando de un régimen especial ubicado sistemáticamente dentro del régimen general del tributo.

La exposición de motivos de la Norma Foral de, por ejemplo, Álava contiene dos referencias a este tipo de entidades. Estas referencias son las siguientes:

- La primera es para señalar que se presta una atención especial 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 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

(*) Jefe del Servicio de Normativa Tributaria de la Diputación Foral de Álava.

Foral suponen una verdadera involución en relación a su situación anterior”.

- Por otra parte se indica que “han sido incorporados al régimen general los regímenes especiales de las pequeñas y medianas empresas...”. Ahora bien, esta incorporación a la que hace referencia la exposición de motivos no debe ser entendida como sinónimo de eliminación de especialidades fiscales, sino como incorporación al régimen general pero disponiendo de reglas especiales. O dicho de otra forma, las microempresas, pequeñas y medianas empresas, a pesar de estar ubicadas, sistemáticamente hablando, dentro del régimen general, disfrutan, al igual que en la legislación anterior, de normas especiales que las diferencian de las

entidades a las que se les aplica el régimen general del Impuesto sobre Sociedades. En consecuencia se puede afirmar que sólo existe un mero cambio de ubicación del régimen especial aplicable a las entidades a las que se refiere el presente trabajo.

II.- CONCEPTO DE MICROEMPRESA, PEQUEÑA Y MEDIANA EMPRESA.

Dado que las microempresas, pequeñas y medianas empresas disponen de reglas especiales es importante determinar cuándo una entidad tiene tal calificación. A este respecto se puede señalar que el concepto que la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades tiene de las microempresas, pequeñas y medianas empresas se puede resumir de la siguiente forma:

Requisitos (1)	Microempresa	Pequeña empresa	Mediana empresa
Que lleve a cabo una explotación económica (2):	Sí	Sí	Sí
Que su activo o su volumen de operaciones (3) no supere:	2.000.000 €	10.000.000 €	Activo no exceda de 43.000.000 € o volumen de operaciones, no supere los 50.000.000 €
Que el promedio de su plantilla no alcance el siguiente número de personas empleadas(4):	10	50	250
Que no se hallen participadas (5) en un 25% o más por empresas que no reúnan alguno de los anteriores requisitos, excepto que se trate de sociedades o fondos de capital riesgo a los que resulte de aplicación el régimen especial establecido para dichas sociedades o fondos cuando la participación sea consecuencia del cumplimiento del objeto social de estas últimas (6):	Sí	Sí	Sí

A continuación se va a proceder a comentar las notas apuntadas en el esquema anterior:

Nota 1. Requisitos que deben cumplirse para tener la calificación de microempresa, pequeña o mediana empresa.

¿En qué momento deben cumplirse los requisitos para tener la calificación de microempresa, pequeña o mediana empresa? Los requisitos deben cumplirse en el período impositivo inmediato anterior al del devengo del impuesto en que se pretenda la aplicación del régimen especial establecido a favor de dichas entidades.

Ahora bien, hay que tener en cuenta las siguientes especialidades:

- En el caso de que el período impositivo inmediato anterior –esto es, el que se toma como referencia- hubiera sido inferior al año natural, se procederá a elevar al año la magnitud correspondiente al volumen de operaciones.
- En el caso de entidades de nueva creación lógicamente no se puede utilizar como referencia el período impositivo inmediato anterior. Por este motivo se tomará como referencia, para determinar el cumplimiento de los requisitos, el período impositivo de devengo. Y además, en el caso de que este período impositivo de devengo haya sido inferior al año natural también se elevará al año la magnitud correspondiente al volumen de operaciones.
- En el caso de entidades inactivas que comiencen a llevar a cabo una explotación económica, los referidos requisitos deberán cumplirse en el ejercicio de devengo del impuesto, toda vez que, al igual que en el caso anterior, no se puede utilizar el período impositivo inmediato anterior. Y, al igual que antes, en el supuesto de que el período impositivo de devengo haya sido inferior al año natural también se elevará al año la magnitud correspondiente al volumen de operaciones.

Nota 2. Concepto de explotación económica.

Uno de los requisitos que se exigen para calificar a una entidad como microempresa, pequeña o mediana empresa es que la misma lleve a cabo una explotación económica. Por lo tanto debe resolverse la cuestión de cuándo se entiende que una entidad realiza una explotación económica.

A este respecto la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades señala que se realiza la misma cuando, al menos, el 85% de los ingresos del ejercicio correspondan a rentas procedentes del desarrollo de actividades empresariales o profesionales.

Señalada la regla general anterior, se especifican supuestos que deben computarse o no como rentas a fin de determinar el cumplimiento del requisito de que al menos el 85% de los ingresos corresponden a rentas derivadas del ejercicio de actividades económicas. Estas especialidades son las siguientes:

- En ningún caso se computarán las rentas comprendidas entre aquellas clases de renta a que se refiere el artículo 48 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades. Este artículo 48 regula la inclusión en la base imponible de determinadas rentas positivas obtenidas por entidades no residentes.
- Ahora bien, no obstante lo anterior, sí tendrán la consideración de rentas procedentes de actividades empresariales las excluidas en función de lo dispuesto en el artículo 48.2 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades por generarse en operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas en los términos establecidos en el artículo 42.3 de dicha Norma Foral -precepto que determina cuándo se considera que existe vinculación- o entre entidades que formen parte de un grupo en aplicación de lo dispuesto en el artículo 42 del Código de Comercio.

A este respecto hay que señalar que el citado artículo 48.2 determina que única-

mente se incluirá en la base imponible la renta positiva que provenga de determinadas fuentes, tales como participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad, cesión a terceros de capitales propios, transmisión de determinados bienes y derechos, etc.

- En el cómputo a que se ha hecho referencia anteriormente, sí se incluirán los dividendos o participaciones en beneficios de otras entidades respecto de las cuales el contribuyente tenga una participación, directa o indirecta, que cumpla los requisitos de porcentaje y antigüedad previstos en el artículo 33.1.a) de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades – esto es, por un lado, la participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios debe ser al menos del 5%, o del 3% si las acciones de la sociedad participada cotizan en un mercado secundario organizado y, por otro lado, la participación se debe poseer de forma ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuye o, en su defecto, deberá mantenerse posteriormente durante el tiempo necesario para completar el citado plazo de un año-.

También se incluirán las rentas derivadas de la transmisión de la participación en dichas entidades cuando se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 34 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades –este artículo 34 regula, precisamente, la eliminación de la doble imposición en rentas obtenidas por la transmisión de participaciones en entidades-.

- En ningún caso tendrá la consideración de renta procedente de la realización de actividades empresariales la que derive de los bienes inmuebles que hayan sido objeto de cesión o de constitución de derechos reales que recaigan sobre los mismos, comprendiendo su arrendamiento, subarrendamiento o la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute

sobre los mismos, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, ni de los que tengan la consideración de activos corrientes, salvo que se encuentren afectos a una actividad económica de arrendamiento, compraventa o promoción de inmuebles para la que la entidad tenga, al menos, una plantilla media anual de cinco trabajadores empleados por cuenta ajena a jornada completa y con dedicación exclusiva a esa actividad. A estos efectos, no se computan los empleados que tengan la consideración de personas vinculadas con el contribuyente en los términos del artículo 42 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.

A efectos del cómputo de la plantilla media a que se acaba de hacer referencia deberá tenerse en cuenta el personal que cumpla los requisitos acabados de señalar y que se encuentre empleado en el conjunto de entidades vinculadas con el contribuyente en los términos establecidos en el artículo 42 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades y que además no tengan la consideración de sociedades patrimoniales.

Nota 3. Volumen de operaciones.

El volumen de operaciones que se tiene en cuenta es el definido en el Concierto Económico. Esto es, se entiende por volumen de operaciones el importe total de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, obtenido en un ejercicio por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad.

Nota 4. Promedio de plantilla.

Para el cálculo del promedio de plantilla se considerarán los trabajadores por año a jornada completa. En el caso de que existan trabajadores con jornada parcial su cómputo será proporcional a las horas trabajadas.

Nota 5. Concepto de participación de otras entidades.

La participación a que hace referencia este requisito alcanza tanto a la participación directa como a la indirecta.

Nota 6. Sobre el requisito de participación de otras entidades.

Tal como se ha indicado en el esquema inicial, uno de los requisitos que se deben reunir para tener la consideración de microempresa, pequeña o mediana empresa es que las mismas no se hallen participadas en un 25% o más por empresas que no reúnan alguno de los otros requisitos exigidos para tener tal consideración, excepto que se trate de sociedades o fondos de capital riesgo a los que resulte de aplicación el régimen especial establecido para dichas sociedades o fondos cuando la participación sea consecuencia del cumplimiento del objeto social de estas últimas.

Pues bien, a los efectos de la aplicación de lo anterior, los requisitos que deben reunir las empresas que ostentan la participación se limitarán a los de carácter cuantitativo, esto es, los referidos al activo o volumen de operaciones y al promedio de plantilla.

Finalmente hay que tener en cuenta que cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades, conforme al artículo 42 del Código de Comercio, las magnitudes anteriormente indicadas se referirán al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo. A efectos del cómputo del activo total y del volumen de operaciones se tendrán en cuenta las eliminaciones que procedan de acuerdo con lo previsto en el artículo 46 del Código de Comercio y en sus normas de desarrollo.

III.- ESQUEMA DEL CONTENIDO DEL RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL.

A continuación se van a comentar las especialidades del régimen fiscal aplicable a las microempresas, pequeñas y medianas empresas.

Estas especialidades se refieren a las materias que seguidamente se señalan. Igualmente, y a efectos meramente didácticos, se indica a continuación, en términos generales, el contenido de la norma especial aplicable a las microempresas, pequeñas o medianas empresas.

1.- Amortización:

a.- Los elementos del inmovilizado material nuevo disponen de libertad de amortización para las microempresas y pequeñas empresas y amortización acelerada para las medianas empresas.

b.- Las microempresas pueden deducir, en concepto de amortización conjunta del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias, el 25% del valor neto fiscal de los elementos patrimoniales de dicha naturaleza, con exclusión del valor de los elementos no amortizables.

c.- Contratos de arrendamiento financiero. Se tomará el resultado de aplicar al coste del bien el duplo del coeficiente de amortización -resultante de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 17 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades- multiplicado, salvo para edificios, por 1,5.

2.- Pérdida por deterioro de valor de elementos patrimoniales: insolvencias.

Las microempresas, pequeñas y medianas empresas pueden considerar deducible una pérdida por deterioro de los créditos derivada de las posibles insolvencias hasta el 1% del importe de las cuentas de deudores existentes a la conclusión del período impositivo.

3.- Operaciones entre personas o entidades vinculadas: obligaciones de documentación.

No serán exigibles las obligaciones generales de documentación en relación con las operaciones vinculadas realizadas por obligados tributarios que tengan la consideración de microempresa, pequeña o mediana empresa siempre que el

total de las operaciones efectuadas en el período impositivo con personas o entidades vinculadas no supere determinados límites.

Tampoco serán exigibles obligaciones de documentación a las personas o entidades vinculadas que tengan la consideración de microempresa, pequeña o mediana empresa respecto de concretas operaciones que relaciona la normativa del impuesto, siempre que se cumplan determinados requisitos.

4.- Norma especial en materia de gastos aplicable por las microempresas.

Base imponible positiva – 20% de la base imponible positiva

Base imponible positiva – 20% de la base imponible positiva.

5.- Correcciones en materia de aplicación del resultado: compensación para fomentar la capitalización empresarial. Microempresas y pequeñas empresas.

Siempre que se reúnan determinados requisitos los contribuyentes pueden deducir de la base imponible un 10% del importe del incremento de su patrimonio neto respecto a la media de los dos ejercicios anteriores. Pues bien, las microempresas y las pequeñas empresas pueden deducir de la base imponible un 14% del incremento del patrimonio neto.

6.- Correcciones en materia de aplicación del resultado: reserva especial para nivelación de beneficios.

Las microempresas y pequeñas empresas disponen de unos porcentajes más elevados en relación con la reducción de la base imponible por dotación a la reserva especial para nivelación de beneficios.

7.- Correcciones en materia de aplicación del resultado: reserva especial para el fomento del emprendimiento y el reforzamiento de la actividad productiva.

Los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades pueden reducir su base imponible, siempre

que se cumplan determinados requisitos, en el 60% del importe de su resultado contable positivo que destinen a una reserva especial para el fomento del emprendimiento y el reforzamiento de la actividad productiva.

Las cantidades dotadas a esta reserva deben destinarse, en un determinado plazo, a determinadas finalidades. Una de estas finalidades es la inversión mediante la participación en el capital, en la etapa inicial de desarrollo de un nuevo proyecto empresarial o en su fase de desarrollo, de las microempresas y pequeñas o medianas empresas con alto potencial de crecimiento.

8.- Tipo de gravamen y tributación mínima.

El tipo general de gravamen es el siguiente:

Microempresa	Pequeña empresa	Mediana empresa
24%	24%	28%

Por otra parte, la tributación mínima es la siguiente:

Microempresa	Pequeña empresa	Mediana empresa
11%	11%	13%

9.- Ámbito de aplicación del régimen especial de las entidades con actividad cualificada de arrendamiento de inmuebles.

Las microempresas, pequeñas y medianas empresas podrán optar entre aplicar su régimen especial o aplicar el régimen especial dedicado a las entidades con actividad cualificada de arrendamiento de inmuebles.

10.- Opciones que deben ejercitarse con la presentación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades.

En esta materia se hace referencia tanto a la opción por la aplicación de la deducción global de las pérdidas por deterioro de los créditos por

insolvencias aplicable por las microempresas, pequeñas y medianas empresas, como a la opción por la aplicación, por parte de las microempresas, de la posibilidad de considerar como deducible de la base imponible el 20% de su base imponible positiva.

A continuación se desarrolla el contenido de estas normas especiales aplicables a las microempresas, pequeñas y medianas empresas.

IV.- CONTENIDO DEL RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL.

1.- Amortización.

La normativa del Impuesto sobre Sociedades regula la libertad de amortización, la amortización acelerada y la amortización conjunta. En este apartado también se va a hacer referencia a los contratos de arrendamiento financiero.

1.a.- Libertad de amortización y amortización acelerada.

En términos generales esta materia se puede resumir de la siguiente forma:

Microempresa y pequeña empresa	Mediana empresa
Libertad de amortización (1):	Amortización acelerada (4):
Elementos del inmovilizado material nuevos (2), incluyendo los elementos del inmovilizado material contruidos por la propia empresa y los encargados en virtud de un contrato de ejecución de obra (3).	Exactamente igual, incluidas las notas. La amortización podrá ser del 1,5 x el coeficiente de amortización máximo previsto en la tabla de amortizaciones (5).

Notas:

(1) La libertad de amortización se podrá practicar a partir de la fecha de la entrada en funcionamiento del elemento y durante su período de vida útil (= período en que, según el método de amortización adoptado, debe quedar totalmente cubierto su valor, excluido el valor residual).

(2) Excluidos los edificios y los medios de transporte a los que se apliquen las reglas señaladas en la letra a) y en el primer y segundo párrafo de la letra d) del artículo 31.3 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades. El artículo 31 regula los gastos que no tienen la consideración de fiscalmente deducibles. El apartado 3 de este artículo 31 contiene unas reglas especiales aplicables a los gastos derivados de la utilización de elementos de transporte.

(3) El contrato de ejecución de obra tiene que estar suscrito en el período impositivo y la puesta a disposición del elemento del inmovilizado material se tiene que producir dentro de los doce meses siguientes a la conclusión del citado período impositivo.

(4) Podrán amortizarse a partir de su entrada en funcionamiento.

(5) Tabla prevista en el artículo 17 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.

) 1.b.- Microempresas: amortización conjunta.

Además de lo anterior existe una disposición aplicable únicamente a las microempresas. En base a este precepto, las microempresas pueden deducir, en cada período impositivo, en concepto de amortización conjunta del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias (1), el 25% del valor neto fiscal de los elementos patrimoniales de dicha naturaleza, con exclusión del valor de los elementos no amortizables.

La opción por esta amortización conjunta impedirá considerar deducibles las cantidades contabilizadas en concepto de amortización o pérdida por deterioro de valor de los elementos patrimoniales objeto de amortización conjunta y deberá mantenerse su aplicación mientras se tenga la consideración de microempresa.

La aplicación de la amortización conjunta impide aplicar la libertad de amortización, no sólo respecto a los elementos del inmovilizado material nuevo a que se ha hecho referencia anteriormente, sino a todos los elementos sobre los que cabe aplicar la libertad de amortización y que se encuentran citados en el artículo 21.1 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades (elementos del inmovilizado material e intangible cuyo valor unitario no exceda de 1.500 euros, elementos del inmovilizado material e intangible, excluidos los edificios, afectos a actividades de investigación y desarrollo, etc.).

Existe una disposición transitoria en la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades que señala que las microempresas que apliquen esta amortización conjunta y que con anterioridad hubieran aplicado la libertad de amortización –entendida ésta en sentido amplio, esto es, en los términos del artículo 21.1- regulada en la nueva Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades o la libertad de amortización –también entendida en sentido amplio, no sólo en cuanto a la regla específica contenida en el régimen especial de las pequeñas empresas- de la normativa anterior de dicho tributo, sólo van a poder aplicar la amortización conjunta a los elementos patrimoniales que no se hubieran acogido a la amortización libre, siendo de aplicación respecto a los restantes elementos patrimoniales las normas correspondientes a la libertad de amortización.

Nota (1):

Quedan excluidos de la amortización conjunta los medios de transporte a los que se apliquen las reglas señaladas en la letra a) y en el primer y segundo párrafo de la letra d) del artículo 31.3 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades. Tal como se ha indicado anteriormente el artículo 31 regula los gastos que no tienen la consideración de fiscalmente deducibles. El apartado 3 de este artículo 31 contiene unas reglas especiales aplicables a los gastos derivados de la utilización de elementos de transporte.

.c.- Contratos de arrendamiento financiero.

La Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades regula las amortizaciones en el caso de contratos de arrendamiento financiero. La aplicación de lo dispuesto en esta materia requiere que los contratos de arrendamiento financiero cumplan determinados requisitos. Estos requisitos son, en resumen, los siguientes:

a.- Tener por objeto exclusivo la cesión del uso de bienes muebles o inmuebles adquiridos para dicha finalidad según las especificaciones del futuro usuario. A cambio de esta cesión existe una contraprestación consistente en el abono periódico de unas cuotas.

b.- Los bienes objeto de cesión habrán de quedar afectados por el usuario únicamente a sus explotaciones económicas.

c.- El contrato incluirá necesariamente una opción de compra, a su término, en favor del usuario.

d.- Los contratos tendrán una duración mínima de dos años cuando tengan por objeto bienes muebles y de diez años cuando tengan por objeto bienes inmuebles o establecimientos industriales. No obstante la normativa puede establecer otros plazos mínimos de duración de los contratos en función de las características de los bienes que puedan constituir su objeto.

e.- Las cuotas de arrendamiento financiero deberán aparecer expresadas en los contratos diferenciando la parte que corresponda a la recuperación del coste del bien por la entidad arrendadora, excluido el valor de la opción de compra, y la carga financiera exigida por la misma, todo ello sin perjuicio de la aplicación del gravamen indirecto que corresponda.

f.- El importe anual de la parte de las cuotas de arrendamiento financiero correspondiente a la recuperación del coste del

bien deberá permanecer igual o tener carácter creciente a lo largo del período contractual.

Pues bien, en este tipo de contratos se considera que, para la entidad cesionaria de los elementos patrimoniales, corresponde a la depreciación efectiva la parte de las cuotas satisfechas relativas a la recuperación del coste del bien, salvo en el caso de que el contrato tenga por objeto terrenos, solares y otros activos no amortizables. En el caso de que esta condición concorra sólo en una parte del bien objeto de la operación, podrá deducirse únicamente la proporción que corresponda a los elementos susceptibles de amortización, que deberá ser expresada de forma diferenciada en el contrato.

El importe de la cantidad deducible no podrá ser superior al resultado de aplicar al coste del bien el duplo del coeficiente de amortización resultante de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 17 –referido a las amortizaciones del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias– que corresponda al bien. El exceso será deducible en los períodos impositivos sucesivos, respetando igual límite. Para el cálculo del citado límite se tendrá en cuenta el momento de la puesta en condiciones de funcionamiento del bien.

Pues bien, en esta materia existe una disposición especial aplicable a las microempresas, pequeñas y medianas empresas. En estos casos se tomará el resultado de aplicar al coste del bien el duplo del coeficiente de amortización resultante de la aplicación de lo dispuesto en el citado artículo 17, multiplicado, salvo para edificios, por 1,5.

2.- Pérdida por deterioro de valor de elementos patrimoniales: insolvencias.

Básicamente, y por lo que ahora interesa, la estructura de la regulación de esta materia es la siguiente:

1.- Determinación de los supuestos en que son deducibles las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores.

El régimen general del Impuesto sobre Sociedades indica que son deducibles las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores cuando en el momento del devengo del Impuesto concurren alguna de las siguientes circunstancias: transcurso de seis meses desde el vencimiento de la obligación, el deudor se encuentra declarado en concurso, el deudor o alguno de los administradores o representantes se encuentra procesado por alzamiento de bienes, las obligaciones se hayan reclamado judicialmente o se encuentre en litigio judicial o arbitral de cuya resolución dependa su cobro.

2.- Determinación de los supuestos en que no será deducibles las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores.

Junto a la regla anterior, la normativa señala que no son deducibles las pérdidas por deterioro de los créditos derivados de las posibles insolvencias de los deudores en determinados supuestos. Estos supuestos son los siguientes:

- a.- Las pérdidas por deterioro respecto de los créditos que a continuación se enumeran, excepto que sean objeto de un procedimiento arbitral o judicial que verse sobre su existencia o cuantía:
 - Los adeudados o afianzados por entidades de Derecho público.
 - Los afianzados por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca.
 - Los garantizados mediante derechos reales, pacto de reserva de dominio y derecho de retención, excepto en los casos de pérdida o envilecimiento de la garantía.
 - Los garantizados mediante un contrato de seguro de crédito o caución.

- Los que hayan sido objeto de renovación o prórroga expresa.
- b.- Las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de personas o entidades vinculadas con el acreedor, salvo en el caso de insolvencia judicialmente declarada.
- c.- Las pérdidas basadas en estimaciones globales del riesgo de insolvencias de clientes y deudores.

3.- Regla especial aplicable a las microempresas, pequeñas y medianas empresas.

El último supuesto anterior (el que determina la imposibilidad de deducir las pérdidas basadas en estimaciones globales del riesgo de insolvencias de clientes y deudores) tiene una excepción aplicable a las microempresas, pequeñas y medianas empresas.

En efecto, estas entidades podrán considerar deducible de la base imponible una pérdida por deterioro de los créditos derivada de las posibles insolvencias, hasta el límite del 1% del importe de las cuentas de deudores existentes a la conclusión del período impositivo. Ahora bien, no forman parte de la base sobre la que se aplica el citado 1% los deudores sobre los que se hubiera reconocido la pérdida por deterioro de los créditos a que se ha hecho referencia en el apartado 1 anterior, así como aquellos otros cuya pérdidas por deterioro no tengan el carácter de deducibles según lo señalado en las letras a) y b) del apartado 2 anterior.

Finalmente hay que señalar que las pérdidas por deterioro de los créditos derivadas de las posibles insolvencias de deudores efectuadas en períodos impositivos en los que se haya dejado de ser microempresa, pequeña o mediana empresa, no serán deducibles hasta el importe del saldo de la pérdida por deterioro a que se refiere la regla especial para dichas entidades.

3.- Operaciones entre personas o entidades vinculadas: obligaciones de documentación.

Las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas deben valorarse por su valor normal de mercado, entendiéndose por éste aquél que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia.

Una de las consecuencias de las operaciones vinculadas es la obligación que tienen las personas o entidades vinculadas de mantener a disposición de la Administración tributaria determinada documentación.

En este sentido, la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades regula el contenido de esta obligación de documentación. Ahora bien, también establece que no son exigibles las obligaciones de documentación en relación con determinadas operaciones vinculadas. Una de estas excepciones a la regla general de obligación de documentación se refiere a las microempresas, pequeñas y medianas empresas.

En efecto, la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades señala expresamente que no serán exigibles las obligaciones generales de documentación en relación con las operaciones vinculadas realizadas por obligados tributarios que tengan la consideración de microempresa, pequeña o mediana empresa siempre que el total de las operaciones efectuadas en el período impositivo con personas o entidades vinculadas no supere los siguientes límites:

Microempresas	250.000 euros de valor de mercado y además ello no suponga más del 20% de su volumen de operaciones.
Pequeñas empresas	Igual que las microempresas.
Medianas empresas	400.000 euros de valor de mercado y además ello no suponga más del 15% de su volumen de operaciones.

Junto a lo anterior, la normativa del Impuesto sobre Sociedades establece que tampoco serán exigibles obligaciones de documentación a las personas o entidades vinculadas que tengan la consideración de microempresa, pequeña o mediana empresa respecto de las siguientes operaciones:

a.- Prestaciones de servicios cuya remuneración tenga la consideración de rendimientos del trabajo o de actividades económicas para su perceptor, a los efectos de lo dispuesto en la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, siempre que el importe de las retribuciones dinerarias en contraprestación por los servicios prestados supere la mayor de las cantidades siguientes:

- 36.000 ó 60.000 euros anuales, según se trate de microempresas y pequeñas empresas o de medianas empresas, para aquellas personas físicas vinculadas que tengan una dedicación a jornada completa, o la parte proporcional en caso contrario.
- La retribución de mayor cuantía del trabajador por cuenta ajena de la entidad que realice similares funciones a las de la persona física vinculada.
- La media de retribuciones dinerarias percibidas en los dos años anteriores por la persona física vinculada por el mismo tipo de servicios.

b.- Operaciones de financiación, siempre que el importe de las retribuciones dinerarias en contraprestación por las operaciones de financiación supere la mayor de las cantidades siguientes:

- El importe resultante de aplicar, con carácter general, el tipo de interés nominal anual que se obtenga por la adición de dos puntos al tipo de referencia "Euribor a un año".

Ahora bien, en el supuesto de operaciones de financiación en las que la con-

dición de prestatario la ostente una persona física vinculada, la cantidad de referencia será el importe resultante de aplicar, con carácter general, el tipo de interés nominal anual que se obtenga por la adición de cinco puntos al tipo de referencia "Euribor a un año".

- El tipo medio que resulte de las operaciones de financiación que estuvieran vigentes entre las personas o entidades vinculadas durante los dos años anteriores.

c.- Arrendamiento, subarrendamiento y constitución o cesión de derechos reales de uso y disfrute sobre bienes inmuebles, siempre que el importe de las retribuciones dinerarias en contraprestación por los arrendamientos, subarrendamientos o constitución o cesión de derechos reales de uso y disfrute sobre bienes inmuebles supere la mayor de las cantidades siguientes:

- El importe resultante de aplicar el tipo anual del 4 % al valor catastral y, de no existir éste, al valor que se determine reglamentariamente.
- La media de retribuciones dinerarias percibidas por la persona o entidad vinculada en los dos años anteriores por el mismo tipo de arrendamientos, subarrendamientos o constitución o cesión de derechos reales de uso y disfrute. En caso de que sólo se hubieran percibido este tipo de retribuciones en uno de los dos años anteriores, se tomará en consideración el importe recibido en dicho período de tiempo.

4.- Norma especial en materia de gastos aplicable por las microempresas.

Las microempresas pueden deducir de la base imponible un 20% de su base imponible positiva. Este gasto general trata de compensar las dificultades propias de su pequeña dimensión.

La base sobre la que se aplica dicho porcentaje es la propia base imponible positiva previa, precisamente, a la aplicación de este 20%.

La aplicación del 20% es incompatible con la aplicación de las correcciones establecidas en materia de aplicación del resultado. En concreto es incompatible con la aplicación de:

- a.- La compensación para fomentar la capitalización empresarial,
- b.- la reserva especial para nivelación de beneficios y
- c.- la reserva especial para el fomento del emprendimiento y el reforzamiento de la actividad productiva.

En resumen:

Microempresas: norma especial en materia de gastos
BI positiva – 20% de la BI positiva

5.- Correcciones en materia de aplicación del resultado: compensación para fomentar la capitalización empresarial. Microempresas y pequeñas empresas.

Los contribuyentes pueden deducir de la base imponible un 10% del importe del incremento de su patrimonio neto respecto a la media de los dos ejercicios anteriores. Esta cantidad debe destinarse a una reserva indisponible por un plazo mínimo de cinco años contado desde el final del período impositivo correspondiente a su deducción, salvo en la parte en que dicho incremento se haya incorporado al capital.

Lógicamente, para la aplicación de esta deducción se precisa cumplir determinados requisitos generales.

Pues bien, las microempresas y las pequeñas empresas pueden deducir de la base imponible un 14% del incremento del patrimonio neto, debiendo cumplir las condiciones y requisitos establecidos con carácter general.

Ahora bien, las microempresas, tal como se ha señalado anteriormente, no podrán aplicar esta compensación para fomentar la capitalización empresarial en el caso de que hayan optado por aplicar la deducción del 20% de su base imponible positiva.

En definitiva, la deducción de la base imponible por este concepto (compensación para fomentar la capitalización empresarial) es la siguiente:

Microempresa	Pequeña empresa	Mediana empresa
14%	14%	10%

6.- Correcciones en materia de aplicación del resultado: reserva especial para nivelación de beneficios. Microempresas y pequeñas empresas.

Los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades pueden reducir su base imponible en el importe de su resultado contable positivo que destinen a la dotación de una reserva especial para nivelación de beneficios. Esta reducción puede alcanzar hasta un importe máximo del 10% de la parte de ese resultado sobre el que puedan disponer libremente de conformidad con la legislación mercantil y sus previsiones estatutarias.

Esta reducción de la base imponible no puede superar el 15% de la base imponible del período impositivo. Igualmente, el saldo de esta reserva especial no puede superar, en ningún momento, el 20% del patrimonio neto.

Pues bien, las microempresas y las pequeñas empresas pueden incrementar en 5 puntos porcentuales los porcentajes antes señalados -10%, 15% y 20%- debiendo cumplir los demás requisitos y condiciones establecidos con carácter general para la aplicación de esta reserva.

Reiterar que las microempresas no podrán aplicar esta reducción en el caso que hayan optado por aplicar la deducción del 20% de su base imponible positiva.

Esto es:

Requisitos	mE	pE	ME
Reducción de la base imponible en el importe del resultado contable positivo que se destine a la dotación de una reserva especial para nivelación de beneficios, hasta un importe máximo del (con carácter general: 10%) de la parte de ese resultado sobre el que puedan disponer libremente de conformidad con la legislación mercantil y sus previsiones estatutarias.	15%	15%	10%
Esta reducción de la base imponible no puede superar el (con carácter general: 15%) del importe de la base imponible del período impositivo	20%	20%	15%
Igualmente, el saldo de esta reserva especial no puede superar, en ningún momento, el (con carácter general: 20%) del patrimonio neto a efectos fiscales	25%	25%	20%

7.- Correcciones en materia de aplicación del resultado: reserva especial para el fomento del emprendimiento y el reforzamiento de la actividad productiva.

Los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades pueden reducir su base imponible en el 60% del importe de su resultado contable positivo que destinen a una reserva especial para el fomento del emprendimiento y el reforzamiento de la actividad productiva. Esta reducción tiene dos limitaciones:

- Por una parte, la reducción de la base imponible no podrá superar el 45% del importe de la base imponible del período impositivo.
- Por otra parte, el saldo de esta reserva especial no podrá superar, en ningún momento, el 50% del patrimonio neto, salvo

que se produzca un incremento derivado de la existencia de pérdidas contables.

Las cantidades dotadas a esta reserva deben destinarse, en el plazo máximo de tres años a contar desde el último día del período impositivo con cargo a cuyo resultado contable positivo se hubiera dotado esta reserva especial, a determinadas finalidades.

Una de estas finalidades es la inversión, mediante la participación en el capital en la etapa inicial de desarrollo de un nuevo proyecto empresarial o en su fase de desarrollo, de las microempresas y pequeñas o medianas empresas con alto potencial de crecimiento, pudiéndose simultanear la inversión con la participación con su experiencia profesional en la gestión de la empresa, con la finalidad de obtener una rentabilidad a medio plazo, mediante figuras conocidas como inversores privados informales o business angels. En estos casos la inversión en la que se materialice la reserva especial no podrá ser superior a 100.000 euros por cada proyecto empresarial y, si se supera esta cantidad, solamente se considerará materializado en ese proyecto un importe de 100.000 euros.

Esta inversión debe mantenerse durante un período mínimo de cinco años.

Las microempresas, tal como se ha señalado anteriormente, no podrán aplicar esta reducción en el caso de que hayan optado por aplicar la deducción del 20% de su base imponible positiva.

8.- Tipo de gravamen y tributación mínima.

El tipo general de gravamen aplicable a las microempresas, pequeñas y medianas empresas es el siguiente:

Microempresa	Pequeña empresa	Mediana empresa
24%	24%	28%

Por otra parte, la nueva normativa del Impuesto sobre Sociedades regula la tributación mínima. Esta tributación mínima consiste en lo siguiente:

Base imponible x tipo de gravamen = cuota íntegra.

Cuota íntegra – deducciones por doble imposición = cuota líquida (que no puede ser negativa).

Cuota líquida – determinadas deducciones (1) = cuota efectiva (que no puede ser negativa)

Pues bien, la aplicación de las deducciones sobre la cuota líquida, con excepción de las deducciones por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, no puede dar lugar a que la cuota efectiva sea inferior a un determinado porcentaje del importe de la base imponible. Este porcentaje general es del 13% y en el caso de las entidades que nos ocupa es el siguiente:

Microempresa	Pequeña empresa	Mediana empresa
11%	11%	13%

Por lo tanto, para las microempresas y las pequeñas empresas la reducción de la cuota líquida por aplicación de las referidas deducciones no puede dar lugar a una cuota efectiva inferior al 11% de su base imponible.

Nota (1):

Estas deducciones son las siguientes:

- Deducción por inversiones en activos no corrientes nuevos.
- Deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica.
- Deducción por inversiones y gastos vinculados a proyectos que procuren el desarrollo sostenible, la conservación y mejora del medio ambiente y el aprovechamiento más eficiente de fuentes de energía.
- Deducción por creación de empleo.

9.- Ámbito de aplicación del régimen especial de las entidades con actividad cualificada de arrendamiento de inmuebles.

La Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades regula un régimen especial aplicable a los contribuyentes cuya actividad económica principal sea la cesión o constitución de derechos reales que recaigan sobre inmuebles, comprendiendo su arrendamiento, subarrendamiento o la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre los mismos. Entre otros requisitos, para la aplicación de este régimen especial se precisa contar, para el desarrollo de dicha actividad, con una plantilla media anual de 5 trabajadores empleados por cuenta ajena a jornada completa y con dedicación exclusiva.

Pues bien, las microempresas, pequeñas y medianas empresas podrán optar entre aplicar su régimen especial o aplicar este régimen especial dedicado a las entidades con actividad cualificada de arrendamiento de inmuebles.

10.- Opciones que deben ejercitarse con la presentación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades.

La Norma Foral General Tributaria establece, con carácter general, que las opciones que según la normativa se deban ejercitar, solicitar o renunciar con la presentación de una declaración no podrán rectificarse con posterioridad a ese momento, salvo que la rectificación se presente en el período de declaración. Ahora bien, continua la Norma Foral General Tributaria, la normativa reguladora de cada tributo puede establecer otro momento o período diferente de rectificación, en las condiciones que se especifiquen en la misma.

Pues bien, la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades señala las opciones que deben ejercitarse con la presentación de la autoliquidación del impuesto. Entre las opciones relacionadas en dicha Norma Foral se encuentran las siguientes:

- la deducción global de las pérdidas por deterioro de los créditos por insolvencias aplica-

ble por las microempresas, pequeñas y medianas empresas y

- la aplicación, por parte de las microempresas, de la opción por considerar como deducible de la base imponible el 20% de su base imponible positiva.

Igualmente se señala que los interesados podrán modificar la opción realizada en la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades una vez finalizado el plazo voluntario de declaración siempre que no se haya producido un requerimiento de la Administración tributaria.

Ahora bien, y por lo que ahora interesa, no podrá modificarse, una vez finalizado el plazo voluntario de declaración, la opción realizada por las microempresas para considerar como deducible de la base imponible el 20% de su base imponible positiva.

Esto es:

Opción	Plazo máximo de modificación de la opción
Aplicación de la deducción global de las pérdidas por deterioro de los créditos por insolvencias aplicables por las microempresas, pequeñas y medianas empresas.	Podrá modificarse la opción realizada en la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades una vez finalizado el plazo voluntario de declaración siempre que no se haya producido un requerimiento de la Administración tributaria.
Aplicación por parte de las microempresas de la opción para considerar como deducible de la base imponible el 20% de su base imponible positiva.	No podrá modificarse una vez finalizado el plazo voluntario de declaración.

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.

LA APLICACIÓN DE LA NUEVA NORMATIVA SOBRE ACTUALIZACIÓN DE BALANCES EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES¹

JUAN CALVO VÉRGEZ (*)

I. INTRODUCCIÓN.

Como es sabido una de las múltiples novedades tributarias incorporadas por la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, fue la relativa al establecimiento de la opción, para los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades (IS), así como los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) que realicen actividades económicas y los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) que operen en territorio español a través de un establecimiento permanente, de realizar una actualización de balances. Esta actualización monetaria de valores contables, que cuenta con diversos antecedentes normativos, incorpora técnicas de actualización ya conocidas y conlleva una carga fiscal reducida. Con ello se pretende favorecer el desarrollo empresarial, mejorándose la financiación interna y el acceso al mercado de capitales. En efecto, a través de esta actualización las entidades pueden lograr sanear sus fondos propios y acercar su balance a una imagen fiel, facilitando el conocimiento por parte de las empresas de sus costes reales de producción y mejorando sus condiciones de acceso a la financiación.

Tanto los sujetos pasivos del IS como aquellos contribuyentes del IRPF que realicen actividades económicas y lleven su contabilidad conforme al Código de Comercio (C.Com) o estén obligados a llevar los libros registros de su actividad económica y los contribuyentes del IRNR con establecimiento permanente podrán acogerse, con

carácter voluntario, a esta actualización de valores. En el caso de aquellos sujetos pasivos que tributen en el régimen de consolidación fiscal de acuerdo con lo establecido en el Capítulo VII del Título VII del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) aprobado mediante Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, las operaciones de actualización se practicarán en régimen individual, pudiendo cada sociedad optar por la actualización de forma individual según los activos que consten en su balance y sin que la opción que realice la matriz vincule a sus dependientes.

II. ELEMENTOS PATRIMONIALES SUSCEPTIBLES DE ACTUALIZACIÓN.

Adquieren la consideración de actualizables los elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias situados tanto en España como en el extranjero². Tratándose de contribuyentes del IRNR con establecimiento permanente,

¹El presente trabajo se enmarca en el Proyecto de Investigación "LA COORDINACIÓN FISCAL DESDE LA PERSPECTIVA DEL ORDENAMIENTO DE RÉGIMEN COMÚN" (DER2012-39342-C03-03) financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad y cuyo Investigador Principal es el Prof. Dr. D. Juan Calvo Vérguez.

²Queda en cambio excluida la actualización de las existencias y la de los elementos del inmovilizado intangible. Las existencias no son susceptibles de actualización a pesar de que cuenten con un período prolongado de generación. Así, por ejemplo, no son susceptibles de actualización las existencias de las empresas inmobiliarias, esto es, aquellos elementos patrimoniales que tienen la consideración de edificios, terrenos, solares y promociones en curso en el sentido que establece el Grupo 3 de las normas sectoriales de contabilidad. En cambio, como se ha señalado, si que podrán ser objeto de actualización los inmuebles de las empresas inmobiliarias que se hallen destinados al uso propio o al arrendamiento de conformidad con lo dispuesto por el Grupo 2 de las citadas normas sectoriales. ¿Qué criterio debe adoptarse en relación con los elementos del inmovilizado material en curso? De acuerdo con lo señalado a este respecto por DUCH, J., "La ac-

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

los elementos actualizables deberán estar afectos a dicho establecimiento permanente. Asimismo serán actualizables los elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias adquiridos en régimen de arrendamiento a que se refiere el apartado 1 de la Disposición Adicional Séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito. Los efectos de la actualización estarán condicionados, con carácter resolutorio, al ejercicio de la opción de compra.³

Igualmente podrán ser objeto de actualización, como segunda regla especial, los elementos patrimoniales correspondientes a acuerdos de concesión registrados como activo intangible por las empresas concesionarias que deban aplicar los criterios contables establecidos por la Orden EHA/3362/2010, de 23 de diciembre, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas⁴. Dicha

actualización de balances recogida en la Ley 16/2012", *Revista Aranzadi Doctrinal*, núm. 1, 2013 (consultado en www.westlaw.es), a pesar de que la norma no establece ninguna previsión específica, también deberían ser actualizables dichos elementos del inmovilizado material en curso; y ello sobre la base de que "en el Real Decreto-ley 7/1996 tampoco se realizaba ningún mención expresa al inmovilizado material en curso pero en el desarrollo reglamentario aprobado por el Real Decreto 2607/1996 se clarificó que los elementos patrimoniales del inmovilizado material en curso también eran susceptibles de actualización".

³ En consecuencia, y tal y como ha precisado SANZ GADEA, E., "El Impuesto sobre Sociedades en 2012 (II). La actualización de balances", *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 362, 2013, pág. 102, el precio de adquisición a actualizar será el valor de contado del elemento objeto del contrato de arrendamiento financiero; precisa asimismo el citado autor al respecto que "la literalidad de la norma general lleva a la actualización de las amortizaciones contabilizadas en cuanto hubieren sido fiscalmente deducibles, de manera tal que los elementos en régimen de arrendamiento financiero conservarían su privilegio fiscal en el ámbito de la actualización".

⁴ Piénsese, por ejemplo, en las obras de ingeniería civil (túneles, puentes) o en la construcción de autopistas, instalaciones de abastecimiento y saneamiento de aguas, plantas de tratamiento de residuos, etc. Como es sabido establece a este respecto el PGC que la construcción o mejora de dichas infraestructuras públicas se contabilizará como inmovilizado intangible cuando la contraprestación que se vaya a recibir consista en el derecho a cobrar las correspondientes tarifas en función del grado de utilización del servicio público.

actualización se referirá necesariamente a todos los elementos susceptibles de la misma y a las correspondientes amortizaciones, salvo en el caso de los inmuebles, respecto a los cuales podrá optarse por su actualización de forma independiente para cada uno de ellos. En el caso de inmuebles, la actualización deberá realizarse distinguiendo entre el valor del suelo y el de la construcción.

Repárese a este respecto en el hecho de que son objeto de actualización aquellos elementos patrimoniales situados en el extranjero que deban formar parte del balance de la entidad pero no, en cambio, aquellos otros que formen parte del balance de las sociedades participadas, a pesar de que tengan el carácter de sociedades dependientes a efectos de la consolidación contable. Tendrá lugar así la actualización de aquellos elementos ubicados en el extranjero con independencia de que se hallen o no afectos a un establecimiento permanente, así como al margen de las reglas de reparto de la competencia para gravar las rentas procedentes de los mismos establecidas en un Convenio para evitar la Doble Imposición. No obstante, tratándose de sujetos pasivos del IRNR, dichos elementos sí que habrán de estar afectos a un establecimiento permanente.

La actualización queda referida necesariamente a todos los elementos susceptibles de la misma y a las correspondientes amortizaciones, salvo en el caso de los inmuebles, respecto a los cuales podrá optarse por su actualización de forma independiente para cada uno de ellos⁵. En el caso

Tal y como ha precisado SANZ GADEA, E., "El Impuesto sobre Sociedades en 2012 (II). La actualización de balances", ob. cit., pág. 92, "esta regla especial posibilita la actualización de la contraprestación a que tiene derecho la empresa concesionaria a causa de los servicios de construcción o mejora, cuando la misma deba contabilizarse, según lo previsto en la norma segunda de las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas, como inmovilizado intangible debido a que 'consiste en el derecho a cobrar las correspondientes tarifas en función del grado de utilización del servicio público'".

⁵ Nada se dispone en cambio acerca de la posibilidad de proceder a la actualización de los inmuebles de forma independiente de la del resto de elementos pa

de contribuyentes del IRPF, los elementos actualizables deberán estar afectos a la actividad económica. Nada se dispone en cambio en relación con el criterio a adoptar respecto de los sujetos pasivos del IS, esto es, si la actualización se proyectaría en dicho caso tanto sobre los elementos afectos como sobre los no afectos a una actividad económica.

La actualización de valores se practicará respecto de los elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias que figuren en el primer balance cerrado con posterioridad a la entrada en vigor de la nueva disposición o, en su caso, en los correspondientes libros registros a 31 de diciembre de 2012 tratándose de contribuyentes del IRPF que estén obligados por dicho Impuesto a la llevanza de los mismos, siempre que no estén fiscalmente amortizados en su totalidad. Se incluyen por tanto los inmovilizados en curso, si bien sólo tendrá efectos respecto de aquellos inmovilizados en curso que se hayan iniciado en 2011 o antes, ya que el coeficiente de actualización para el año 2012 resulta ser de uno.⁶

III. CRITERIOS DE CÁLCULO DE LAS OPERACIONES DE ACTUALIZACIÓN.

El importe de las revalorizaciones contables que resulten de las operaciones de actualización se llevará a la Cuenta “reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre”, que formará parte de los fondos propios. De este modo no tendrá la consideración de gasto deducible en nin-

trimoniales actualizables. Y cabe estimar además que, optándose por la actualización del inmueble, aquélla se proyectará tanto sobre terreno como sobre la construcción.

⁶ En efecto, no se pueden actualizar aquellos elementos que ya estén totalmente amortizados, quedando excluidos de la aplicación de la reserva de revalorización todos aquellos elementos que hubiesen disfrutado de opciones de libertad de amortización en vigor desde 2009 a 2011. Respecto de aquellos elementos que no hubiesen sido amortizados o que se hubiesen amortizado por debajo del mínimo, para determinar su valor neto se tomará en la amortización mínima cuando ésta no se aplicó en su momento. Y de cara a excluir de la actualización a aquellos elementos que se encuentren totalmente amortizados habrán de tomarse aquellas amortizaciones que fueron fiscalmente deducibles y no las contables que fueron fiscalmente deducibles.

guno de los Impuestos citados con anterioridad, constituyendo un gasto que se contabilizará contra reservas, al igual que sucede, por ejemplo, con los gastos de constitución, si bien en este último supuesto contra la reserva específica mencionada y no contra la reserva voluntaria. Y, a diferencia de lo que ocurre con los gastos de constitución, que sí son fiscalmente deducibles mediante la técnica del ajuste extracontable negativo al resultado contable, el importe del gravamen no será fiscalmente deducible por expreso mandato de la norma. Tratándose de contribuyentes del IRPF que estén obligados a llevar los libros registros de su actividad económica, el importe de la revalorización contable deberá reflejarse en el libro registro de bienes de inversión.

Las operaciones de actualización han de realizarse dentro del período comprendido entre la fecha de cierre del balance y el día en que termine el plazo para su aprobación. Así, por ejemplo, tratándose de una sociedad con ejercicio coincidente con el año natural, las operaciones de actualización se realizarían entre el 31 de diciembre de 2012 y el 30 de junio de 2013.⁷

Tratándose de personas jurídicas, el balance actualizado deberá estar aprobado por el órgano social competente⁸. Y, en el caso de contribuyen-

⁷ Por tanto, dado que el momento de realizar la actualización se sitúa entre el cierre del ejercicio y el momento de aprobar las cuentas anuales, contablemente la actualización se realizará en el ejercicio de 2013. Dicha actualización ha de ser aprobada por la Junta General de Accionistas coincidiendo con la aprobación de las cuentas anuales del ejercicio de 2012, si bien cabría igualmente la posibilidad de que la actualización se aprobase tras la formulación de las cuentas de 2012, en una junta convocada al efecto. Véase a este respecto la Consulta 5 del Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (BOICAC) 92, en la que se señala que la Ley de actualización condiciona la rectificación de los valores contables y, con ella, la realización del hecho imponible, a la aprobación por el órgano competente del balance actualizado.

⁸ Véase a este respecto la Consulta 5 BOICAC 92/Diciembre 2012, en la que se señala que la actualización de balances no se reflejará en el balance que forme parte de las cuentas anuales del ejercicio 2012, sino que se incorporará en un balance específico que tendrá efectos a partir de 1 de enero de 2013, el cual habrá de ser aprobado igualmente por la Junta en el mismo plazo previsto para aprobar las cuentas anuales

tes del IRPF, las operaciones de actualización se realizarán dentro del período comprendido entre el 31 de diciembre de 2012 y la fecha de finalización del plazo de presentación de la declaración por dicho impuesto correspondiente al período impositivo 2012.

No podrán acogerse a la actualización las operaciones de incorporación de elementos patrimoniales no registrados en los libros de contabilidad o en los libros registros correspondientes en el caso de contribuyentes del IRPF que estén obligados por dicho Impuesto a la llevanza de los mismos, así como tampoco las de eliminación de dichos libros de los pasivos inexistentes. Únicamente serán actualizables los elementos patrimoniales que no estén fiscalmente amortizados en su totalidad. Significa ello que aquellos elementos que figuren en el balance pero cuyo valor fiscal sea cero no serán susceptibles de actualización, no permitiéndose que aflore en las cuentas anuales elemento patrimonial alguno que no estuviese previamente registrado.

del ejercicio 2012. De este modo los administradores tendrán hasta el 30 de junio para formular un balance específico que habrá de ser aprobado por la Junta. La principal consecuencia derivada de lo anterior no es sino la existencia de dos balances, a saber, el correspondiente a las cuentas anuales y el balance específico de actualización. El llamado "balance actualizado" será el balance *ad hoc* de actualización (aquel que recoja todas la partidas del balance integrante de las cuentas anuales junto con el impacto de las operaciones de actualización), conduciendo su aprobación por la junta general correspondiente al ejercicio 2012 a la realización del hecho imponible del gravamen único del 5%. Véase a este respecto igualmente la contestación de la Dirección General de Tributos (DGT) a Consulta de 8 de febrero de 2013, de conformidad con la cual aquellas entidades que deseen acogerse a la actualización "deberán elaborar un balance de actualización *ad hoc*, específico y distinto por tanto del correspondiente a las cuentas anuales del ejercicio 2012. El gravamen único se devengará con ocasión de la aprobación del balance *ad hoc* por parte del órgano competente". Por otra parte, teniendo presente además que los efectos contables derivados de la práctica de la actualización de balances se producen el 1 de enero de 2013, y de acuerdo con lo establecido por el art. 10.3 del TRLIS, en esa misma fecha tendrá valor fiscal el efecto derivado de la actualización de balances. En definitiva, respecto del ejercicio 2013, juntamente con la declaración del IS correspondiente a 2012 habrá de ingresarse el presente gravamen único.

Las operaciones de actualización han de practicarse aplicando los siguientes coeficientes:

Con anterioridad a 1/1/84	2,2946
En el ejercicio 1984	2,0836
En el ejercicio 1985	1,9243
En el ejercicio 1986	1,8116
En el ejercicio 1987	1,7258
En el ejercicio 1988	1,6487
En el ejercicio 1989	1,5768
En el ejercicio 1990	1,5151
En el ejercicio 1991	1,4633
En el ejercicio 1992	1,4309
En el ejercicio 1993	1,4122
En el ejercicio 1994	1,3867
En el ejercicio 1995	1,3312
En el ejercicio 1996	1,2679
En el ejercicio 1997	1,2396
En el ejercicio 1998	1,2235
En el ejercicio 1999	1,2150
En el ejercicio 2000	1,2089
En el ejercicio 2001	1,1839
En el ejercicio 2002	1,1696
En el ejercicio 2003	1,1499
En el ejercicio 2004	1,1389
En el ejercicio 2005	1,1238
En el ejercicio 2006	1,1017
En el ejercicio 2007	1,0781
En el ejercicio 2008	1,0446
En el ejercicio 2009	1,0221
En el ejercicio 2010	1,0100
En el ejercicio 2011	1,0100
En el ejercicio 2012	1,0000

Aplicando dicha tabla de coeficientes al valor del elemento patrimonial y a sus amortizaciones obtendremos un nuevo valor del elemento patrimonial o valor actualizado que vendrá determinado por la diferencia resultante entre el nuevo valor del saldo de activo y el nuevo valor del fondo de amortización. En efecto el importe de la revalorización calculado por la aplicación de los coeficientes se abonará en la citada cuenta de reservas y, sumado al valor anterior a la realización de las operaciones de actualización que resulten de aplicación de la presente disposición, determinará el nuevo valor del elemento patrimonial actualizado.

Estos coeficientes se han de aplicar, de una parte, sobre el precio de adquisición o coste de producción, atendiendo al año de adquisición o produc-

ción del elemento patrimonial. El coeficiente aplicable a las mejoras será el correspondiente al año en que se hubiesen realizado. Y, de otra, han de aplicarse igualmente sobre las amortizaciones correspondientes al precio de adquisición o coste de producción que fueron fiscalmente deducibles, atendiendo al año en que se realizaron.

Dichos coeficientes multiplican por tanto el precio de adquisición o coste de producción en el año en el que se produjo la citada adquisición o producción. Por su parte las mejoras, debido a que constituyen un mayor valor del activo, se tratan igual que una adquisición, siéndoles de aplicación el coeficiente relativo al año en el que se realizó.

Tratándose de elementos patrimoniales actualizados de acuerdo con lo previsto en el art. 5 del Real Decreto-ley 7/1996, de 7 de junio⁹, los coeficientes han de aplicarse sobre el precio de adquisición y sobre las amortizaciones que fueron fiscalmente deducibles correspondientes al mismo, sin tomar en consideración el importe del incremento neto de valor resultante de las operaciones de actualización. La diferencia resultante entre las cantidades obtenidas de la aplicación de las reglas anteriores se minorará en el importe del valor neto anterior del elemento patrimonial y al resultado se aplicará, en cuanto proceda, un coeficiente de una fracción cuyo numerador será el patrimonio neto y cuyo denominador consistirá en el patrimonio neto más el pasivo total y menos los derechos de crédito¹⁰ y la tesorería.

⁹ Téngase presente a este respecto que ya en su día, con motivo de la aprobación del Real Decreto-Ley 7/1996 y de su reglamento de desarrollo (Real Decreto 2607/1996, de 20 de diciembre) se acometió una actualización de balances destinada a reflejar la depreciación monetaria experimentada por los elementos del inmovilizado material y por las inversiones inmobiliarias con motivo del paso del tiempo. El citado Real Decreto-Ley 7/1996 aprobó la aplicación de un gravamen único sobre el saldo de la reserva de revalorización del 3 por 100. Acerca de la conexión que ha de establecerse entre dicha regulación y la actual véase MÍN-GUEZ CONDE, J. L. y RAMOS SÁNCHEZ, S., "Efectos en las cuentas individuales y consolidadas de la actualización de balances", *Quincena Fiscal*, núm. 1, 2014 (consultado en www.aranzadigital.es), para quienes la normativa de 1996 "es un referente más que válido para la aplicación práctica de esta nueva actualización".

Debe precisarse a este respecto que las referidas magnitudes determinantes del coeficiente serán las habidas durante el tiempo de tenencia del elemento patrimonial o en los cinco ejercicios anteriores a la fecha del balance de actualización, si este último plazo fuere menor, a elección del sujeto pasivo o contribuyente. Ahora bien el coeficiente obtenido no será de aplicación cuando resulte superior a 0,4. En efecto, el coeficiente en cuestión no será de aplicación cuando la entidad esté suficientemente capitalizada, entendiéndose por tal aquella en la que el coeficiente resulte superior a 0,4¹¹. En base a ello estima SANZ GADEA¹² que cabrá la posibilidad de que existan tantos coeficientes como años de adquisición de los activos, hasta 1984, o bien solo uno en el supuesto de que fuesen tomadas en consideración las magnitudes de los cinco ejercicios previos.

Al objeto de determinar el valor anterior del elemento patrimonial actualizado se tomarán los valores que hayan sido considerados a los efectos de aplicar los coeficientes de actualización. Ahora bien este coeficiente no será de aplicación a los contribuyentes del IRPF. El importe resultante de estas operaciones se minorará en el incremento neto de valor derivado de las operaciones de actualización previstas en el Real Decreto-ley 7/1996, siendo la diferencia positiva así determinada el importe de la depreciación monetaria o incremento neto de valor del elemento patrimonial actualizado. Dicho importe se abonará a la Cuenta "reserva de revalorización de la Ley

¹⁰ Nos estamos refiriendo a todos los derechos de la empresa con fecha de vencimiento determinada.

¹¹ Dicho coeficiente, que no se aplica si supera el 0,4 es el resultante de la aplicación de la siguiente fórmula: Patrimonio neto / Patrimonio neto + Pasivo total - (Derechos de crédito + Tesorería). Tal y como precisan MÍN-GUEZ CONDE, J. L. y RAMOS SÁNCHEZ, S., "Efectos en las cuentas individuales y consolidadas de la actualización de balances", ob. cit., (consultado en www.aranzadigital.es), "Las magnitudes que aparecen en el coeficiente anterior son las existentes durante el período de tenencia de elemento. No obstante, de forma optativa, pueden cogerse los valores medios de los balances pertenecientes a los cinco ejercicios anteriores a la fecha del balance de actualización, si este plazo fuere menor".

¹² SANZ GADEA, E., "El Impuesto sobre Sociedades en 2012 (II). La actualización de balances", ob. cit., pág. 105.

16/2012, de 27 de diciembre" y, sumado al valor anterior a la realización de las operaciones de actualización que resulten de aplicación, determinará el nuevo valor del elemento patrimonial actualizado.

Adviértase en consecuencia que el incremento neto de valor derivado de las operaciones de actualización se ha de añadir al valor anterior a dichas operaciones, determinando ello el nuevo valor del elemento patrimonial actualizado¹³. En el supuesto de que con posterioridad tuviese lugar la transmisión del activo y se originase una plusvalía se tomaría como valor fiscal a efectos de determinar la renta a integrar en la base imponible el resultante tras la realización de las operaciones de actualización¹⁴. Y si, a resultas de la realización de la futura transmisión, se produjese una pérdida o se generasen deterioros de valor de los elementos patrimoniales actualizados, habría de practicarse un ajuste positivo por el importe del saldo de la cuenta reserva de revalorización correspondiente a los elementos patrimoniales transmitidos.

El nuevo valor actualizado no podrá exceder del valor de mercado de los elementos patrimoniales actualizados, teniendo en cuenta su estado de uso en función de los desgastes técnicos y económicos y de la utilización que de ellos se haga por el sujeto pasivo o contribuyente.

El valor resultante de la actualización quedará integrado por el precio de adquisición (minorado en el importe de las amortizaciones) y el incremento neto de valor. Y, en el hipotético caso de que dicho valor resultase superior al valor normal

de mercado, se estaría produciendo un efecto contrario al de imagen fiel. No obstante, en el supuesto de que hubiese sido necesario entrar a minorar el nuevo valor resultante de la actualización por causa de la aplicación limitativa del valor de mercado cabría estimar que el elemento patrimonial ha quedado valorado por el valor razonable.

Mediante contestación a Consulta de 19 de junio de 2013 analizó la Dirección General de Tributos (DGT) un supuesto en el que una entidad de crédito que se constituyó en el ejercicio 2011 con ocasión de la creación de un Sistema Institucional de Protección (SIP¹⁵) presentó en el balance determinados activos que fueron objeto de actualización en sede de las entidades constitutivas del SIP por aplicación de la Disposición Transitoria Primera de la Circular 4/2004, del Banco de España. Con ocasión de la misma, se registraron determinados elementos patrimoniales por su valor razonable, y como contrapartida, se estableció una reserva de revalorización y un pasivo por impuesto diferido, al no tener eficacia fiscal la citada revalorización contable. Con motivo de la constitución del SIP y del efecto contable de la combinación de negocios correspondiente, durante 2011 las cajas fusionadas procedieron a valorar sus activos y pasivos según su valor razonable en los estados financieros individuales. Dicha revalorización tampoco tuvo eficacia fiscal, por lo que se contabilizó de manera similar al supuesto anterior. Posteriormente, e igualmente durante el 2011, las cajas segregaron su negocio financiero a favor de la entidad consultante, lo que supuso que las partidas de reservas por revalorización que se mantuvieron en las cajas, se convirtiesen en la entidad consultante en capital y prima de emisión, como contrapartida de la aportación por segregación.

¹³ No obstante, y tal y como advierte DUCH, J., "La actualización de balances recogida en la Ley 16/2012", ob. cit. (consultado en www.westlaw.es), en el caso de la actualización de elementos del inmovilizado material o de inversiones inmobiliarias que fueran a transmitirse en el corto plazo dado cabría la posibilidad de optar por la aplicación del art. 15.9 del TRLIS, produciéndose la corrección monetaria mediante la práctica de un ajuste negativo al resultado contable.

¹⁴ Se trata, en definitiva, de una reserva de revalorización que se configura como una reserva esencialmente indisponible destinada a su integración en los fondos propios de la sociedad. Dicha reserva no podrá ser distribuida a los accionistas hasta que transcurra un plazo mínimo de diez años y los activos actualizados se hayan amortizado totalmente o hayan sido transmitidos.

¹⁵ Acerca del régimen fiscal aplicable a estos Sistemas Institucionales de Protección nos remitimos a nuestros trabajos "El régimen de consolidación fiscal de los grupos de sociedades en el IS y su proyección sobre los SIPs en el Real Decreto-Ley 2/2011, de 18 de febrero, para el reforzamiento del sistema financiero", Quincena Fiscal, núm. 1-2, 2012, págs. 105 y ss. y *Los Sistemas Institucionales de Protección (SIPs) en el ámbito de las Cajas de Ahorros*, ThomsonReuters-Civitas, Madrid, 2011, págs. 180 y ss.

Pues bien, pretendiendo dicha entidad acogerse a la actualización de balances recogida en la Ley 16/2012, con el objeto de que la revalorización contable realizada en las operaciones señaladas tuviese efecto fiscal, y teniendo presente que los activos de la entidad ya se encontraban valorados a valor razonable en sus estados contables individuales (no pudiendo en consecuencia el resultado de la actualización incrementar su valor contable), se planteaba la duda de si, aún así, resultaba absolutamente necesario constituir una reserva de actualización como condición necesaria para acogerse a la misma.

De conformidad con lo declarado por la DGT la entidad en cuestión podrá optar por actualizar los elementos patrimoniales que figurasen en el primer balance cerrado con posterioridad a 28 de diciembre de 2012, siempre y cuando los mismos figurasen contablemente registrados como elementos del inmovilizado material o como inversiones inmobiliarias, con arreglo a lo dispuesto en el Plan General de Contabilidad. Y, tratándose de bienes inmuebles que cumpliesen los mencionados requisitos, la actualización podría realizarse de forma independiente para cada uno de ellos, sin necesidad de proceder a la actualización de los restantes elementos patrimoniales susceptibles de actualización, tal y como dispone el art. 9.2 de la Ley 16/2012.¹⁶

¹⁶ Señala concretamente dicho precepto que “Serán actualizables los elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias situados tanto en España como en el extranjero. Tratándose de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente, los elementos actualizables deberán estar afectos a dicho establecimiento permanente.

También serán actualizables:

a) Los elementos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias adquiridos en régimen de arrendamiento a que se refiere el apartado 1 de la disposición adicional séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito. Los efectos de la actualización estarán condicionados, con carácter resolutorio, al ejercicio de la opción de compra.

b) Los elementos patrimoniales correspondientes a acuerdos de concesión registrados como activo intangible por las empresas concesionarias que deban aplicar los criterios contables establecidos por la Orden EHA/3362/2010, de 23 de diciembre, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General

de Contabilidad a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas.

Tratándose de elementos patrimoniales ya actualizados, bien como consecuencia de la primera aplicación de la Circular 4/2004, de 22 de diciembre, a entidades de crédito, sobre normas de información financiera pública y reservada y modelos de estados financieros, o bien como consecuencia de una combinación de negocios a la que hubiese sido de aplicación el régimen fiscal especial recogido en el Capítulo VIII del Título VII del TRLIS, los efectos de la actualización prevista en el art. 9 de la Ley 16/2012 se producirían en el ámbito puramente fiscal.

Recuerda además la DGT a través de la citada Resolución que, tal y como dispone la letra b) del apartado 10 del art. 9 de la Ley 16/2012, una vez constituida la reserva por revalorización, no se considera que se ha dispuesto de la misma, aceptando por tanto su desaparición, entre otros supuestos, como consecuencia de operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores, y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea, de un Estado miembro a otro de la Unión Europea, previsto al efecto en el citado Capítulo VIII del Título VII del TRLIS. Y teniendo presente que, desde el punto de vista contable, la actualización de balances ya ha tenido efecto (pretendiéndose además en el presente caso que el efecto contable adquiera validez fiscal), una interpretación ajustada a derecho de la norma permitiría no exigir la dotación de la reserva de actualización, en la medida en que no debiera desvirtuarse la posibilidad de aplicar la actualización de balances por el hecho de que una operación de reestructuración se haya realizado antes o después de aquella, teniendo en

de Contabilidad a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas.

La actualización se referirá necesariamente a todos los elementos susceptibles de la misma y a las correspondientes amortizaciones, salvo en el caso de los inmuebles, respecto a los cuales podrá optarse por su actualización de forma independiente para cada uno de ellos. En el caso de inmuebles, la actualización deberá realizarse distinguiendo entre el valor del suelo y el de la construcción.

En el caso de contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los elementos actualizables deberán estar afectos a la actividad económica”.

cuenta que, con ocasión de la misma, resulta posible que la reserva de actualización desaparezca como tal en el balance de la entidad, sin perjuicio de la obligación de información recogida en el art. 9.12 de la Ley 16/2012.

En suma para la DGT, teniendo presente que la actualización contable se realizó con carácter previo al reconocimiento fiscal del valor recogido en la contabilidad con los efectos previstos en el art. 9 de la Ley 16/2012 y que dicha Ley permite la desaparición del balance en los supuestos previstos en el apartado 10 del citado precepto de la Cuenta “Reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre”, cabrá la posibilidad de aplicar la actualización de balances allí regulada sin necesidad de realizar la dotación de la referida reserva. Ahora bien sí que será necesario incorporar en la memoria la información a que se refiere el art. 9.12 de la Ley.

Ya con anterioridad manifestó a este respecto la DGT mediante contestación a Consulta de 11 de marzo de 2013 que, habiéndose producido por parte de una entidad dedicada a la adquisición, operación y comercialización de sistemas espaciales de aplicación gubernamental la suscripción de un contrato “llave en mano” con un proveedor para la construcción de un satélite de manera que dicha transmisión de la propiedad de satélite se produciría en el momento de la aceptación en órbita existe una transferencia sistemática y sustancial de los riesgos y beneficios producidos a medida que se despliega la actividad por parte del contratista, en tanto en cuanto se vayan cumpliendo determinados hitos estipulados contractualmente, siendo a tal efecto procedente la contabilización de dichos hitos como inmovilizado material en curso en el ejercicio en el que los mismos se cumplieron y resultando en consecuencia procedente la aplicación de coeficientes de actualización.

IV. LA AMORTIZACIÓN DEL NUEVO VALOR ACTUALIZADO.

El nuevo valor actualizado se amortizará a partir del primer período impositivo que se inicie con efectos desde el 1 de enero de 2015, durante

aquellos que resten para completar la vida útil del elemento patrimonial y en los mismos términos que corresponda a las renovaciones, ampliaciones o mejoras¹⁷. En efecto el importe neto de la actualización se amortizará, fiscalmente, de forma diferida, con igual tratamiento que las ampliaciones o mejoras, durante el tiempo que medie entre el 1 de enero de 2015 y el final de la vida útil del elemento patrimonial. Tiene lugar por tanto un diferimiento de la amortización hasta el ejercicio 2015, lo que se proyecta sobre la amortización contable y, por ende, sobre la consiguiente deducción fiscal¹⁸. Ahora bien desde una perspectiva contable la amortización tendrá lugar desde el momento de la actualización, lo que provoca el registro de diferencias temporales, activos por diferencias temporarias deducibles.¹⁹

La referida amortización del incremento neto de valor de los activos tendrá lugar pues durante el primer período impositivo que se inicie a partir del 1 de enero de 2015, evitándose con ello que durante los ejercicios 2013 y 2014 los sujetos pasivos puedan servirse de dicha actualización para tratar de compensar el efecto derivado de limitar al

¹⁷ Acerca de esta cuestión estima DUCH, J., “La actualización de balances recogida en la Ley 16/2012”, ob. cit. (consultado en www.westlaw.es) que podría resultar complicado conocer el valor de mercado de determinados activos, precisando a tal efecto que “parece que no debería ser posible la actualización de elementos patrimoniales sobre los que se haya efectuado una corrección de valor por deterioro dado que los activos figuran en el balance por su valor de mercado”.

¹⁸ Piénsese que, puesto que la actualización afecta el valor de adquisición del elemento en cuestión sin modificar el valor de la amortización acumulada correspondiente al mismo, dicho aumento de valor ha de ser amortizado contablemente en el tiempo restante de vida útil. Sin embargo desde una perspectiva fiscal se fija un período de retraso de dos años hasta que se pueda iniciar la amortización. A este respecto señala además la Consulta 5, del BOICAC 92 que tratándose de aquellos sujetos que hagan coincidir el cierre contable con el año natural, el precio actualizado formará parte de la base de amortización del activo desde el uno de enero de 2013.

¹⁹ A ello se ha de añadir además el hecho de que, en tanto en cuanto la normativa obliga a la actualización global de todos los activos inmovilizados a excepción de los inmuebles, podrían llegar a plantearse supuestos en los que la recuperabilidad del Gravamen mediante la amortización no resultase posible. Así sucedería, por ejemplo, si la vida útil de los elementos no se extendiese más allá del ejercicio 2014.

70% la deducibilidad fiscal de la amortización contable de los elementos del inmovilizado material, intangible de vida útil definida y de las inversiones inmobiliarias.²⁰

Durante los ejercicios 2013 y 2014 habría amortización contable que no sería fiscalmente deducible, siendo la cuenta indisponible o presentando una disponibilidad limitada. Dicha capacidad quedaría recuperada en 2015. A partir de esta última fecha la amortización contable tendría eficacia fiscal. El valor anterior a la actualización continuaría con el régimen aplicable previamente a la misma, amortizándose el incremento neto de valor durante los períodos de tiempo que faltasen para completar la vida útil del elemento actualizado, a partir de 2015. Al objeto de acometer dicha amortización del incremento neto de valor se aplicaría el porcentaje resultante de dividir la amortización contable del elemento patrimonial practicada en cada período impositivo (siempre y cuando se corresponda con la depreciación efectiva) entre el valor contable que dicho elemento patrimonial tuviese con anterioridad a la realización de la operaciones de actualización, a partir de 2015. En definitiva el incremento neto del valor es objeto de un gravamen del 5, produciendo su amortización efectos fiscales.²¹

²⁰ Recuérdese que, en relación con las renovaciones, ampliaciones o mejoras, su amortización es objeto de regulación en el art. 1.7 del Real Decreto Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS), de conformidad con el cual "Se imputará a cada período impositivo el resultado de aplicar al importe de las renovaciones, ampliaciones o mejoras el coeficiente resultante de dividir la amortización contabilizada del elemento patrimonial practicada en cada período impositivo, en la medida que se corresponda con la depreciación efectiva, entre el valor contable que dicho elemento patrimonial tenía al inicio del período impositivo en el que se realizaron las operaciones de renovación, ampliación o mejora". Tal y como precisa SUÁREZ MOSQUERA, C., "La actualización de balances de 2013. Análisis fiscal y contable", *Boletín Crónica Tributaria*, núm. 3, 2013 (consultado en www.ief.es), aplicándose un método de amortización lineal el resultado que se obtenga de la aplicación literal de la norma será equivalente a dividir el importe de la actualización entre el número de años restantes de vida útil, computándose fiscalmente desde el 1 de enero de 2015. En cambio siendo utilizado un método degradativo la dotación anual sería el resultado de la aplicación literal de la regla anterior.

²¹ A este respecto apunta GARCÍA-TORRES FERNÁNDEZ, M^a. J., "Situación actual de la fiscalidad de la financia

V. LA LIQUIDACIÓN DEL GRAVAMEN ÚNICO.

Aquellos sujetos pasivos o contribuyentes que practiquen la actualización deberán satisfacer un Gravamen único del 5 por ciento sobre el saldo acreedor de la Cuenta "reserva de revalorización". Tratándose de contribuyentes del IRPF que estuvieran obligadas a llevar los libros registros de su actividad económica, el Gravamen único recaerá sobre el incremento neto de valor de los elementos patrimoniales actualizados.

Se estima realizado el hecho imponible del Gravamen único, en el caso de personas jurídicas, cuando el balance actualizado se apruebe por el órgano competente y, en el caso de personas físicas, cuando se formule el balance actualizado. Tratándose de contribuyentes del IRPF que estuvieran obligadas a llevar los libros registros de su actividad económica, el hecho imponible se entenderá realizado el día 31 de diciembre de 2012.

El Gravamen único será exigible el día que se presente la declaración relativa al período impositivo al que corresponda el balance en el que constan las operaciones de actualización. Tratándose de contribuyentes del IRPF el Gravamen único será exigible el día que se presente la declaración correspondiente al período impositivo 2012. Y, por lo que respecta a aquellas sociedades con ejercicio coincidente con el año natural, la fecha límite será el 25 de julio de 2013, devengándose el Gravamen con la aprobación del balance específico y siendo autoliquidado e ingresado conjunta-

ción empresarial tras la Ley de Emprendedores (Ley 14/2013)", *Impuestos*, núm. 11, 2013 (consultado en www.laleydigital.com) que "Es cierto que hay que tener en cuenta que, de no conseguirse los objetivos perseguidos, en el caso de los bienes amortizables, se recuperará el importe de la revalorización y su gravamen mediante su amortización, pero como hemos advertido está diferida hasta 2015. Esta mora en la deducción de la amortización, aunque en un principio puede ser perjudicial, puede beneficiar también a las empresas a las que le sea de aplicación la limitación de deducción de la amortización prevista para los ejercicios 2013 y 2014. De este modo, el atractivo que se ofrece es permitir recuperar vía amortización, a partir del 2015, al tipo del 30% del Impuesto sobre Sociedades, en términos generales, y del marginal del IRPF, en cada caso, el importe revalorizado por el que, eso sí, corresponde anticipar en el ejercicio de la actualización un 5% de dicho saldo".

mente con la declaración del IS del ejercicio 2012. Adviértase que la exigibilidad del gravamen va ligada a la presentación del Impuesto sobre Sociedades, lo que será exigible el día que se presente la declaración relativa al período impositivo al que corresponda el balance en el que consten las operaciones de actualización²². No cabe entender, en consecuencia, y a pesar de la estrecha vinculación existente entre período impositivo y balance, que la liquidación y el ingreso del Gravamen único pueda producirse en el 2014, al ser en el balance de las cuentas anuales correspondientes a 2013 en el que, por vez primera, figure la reserva de revalorización.²³

Este Gravamen se autoliquidará e ingresará conjuntamente con la declaración del IS o del IRPF relativa al período impositivo al que corresponda el balance en el que constan las operaciones de actualización, o del IRPF correspondiente al período impositivo 2012. En dicha declaración constará el balance actualizado y la información complementaria que se determine por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. La presentación de la declaración fuera de plazo será causa invalidante de las operaciones de actualización.

¿Qué significa ello? Sencillamente que, siendo presentada fuera de plazo la declaración, a pesar de que se haya producido la aprobación

²² Los modelos de declaración de este Gravamen único fueron aprobados mediante Orden HAP/636/2013, de 15 de abril, por la que se aprueba el Modelo 108, "Gravamen único sobre revalorización de activos de la Ley 16/2012 para contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Autoliquidación", así como el Modelo 208, "Gravamen único sobre revalorización de activos de la Ley 16/2012 para sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente. Autoliquidación", y por la que se modifica la Orden HAP/2055/2012, de 28 de septiembre, por la que se aprueba el Modelo 202 y se modifica el Modelo 222 para efectuar los pagos fraccionados a cuenta del IS y del IRNR correspondiente a establecimientos permanentes y entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español y por la que se modifican otras disposiciones relativas al ámbito de la gestión recaudatoria de determinadas autoliquidaciones. Todos estos modelos se han de presentar de forma telemática.

²³ Esta reserva de revalorización tiene efectos contables.

del balance actualizado por la junta general ordinaria, será necesario practicar un nuevo asiento contable que anule los efectos contables derivados de la práctica de aquel asiento en el que se recogieron las operaciones de actualización.

El importe del Gravamen único obtenido no tendrá la consideración de cuota del IS, del IRPF, ni del IRNR, procediéndose a cargar su importe, como ya se ha señalado, en la Cuenta "Reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre" y no teniendo la consideración de gasto fiscalmente deducible de los citados Impuestos. El Gravamen único tendrá la consideración de deuda tributaria.

Ciertamente, y como ha puesto de manifiesto DUCH²⁴ la regulación fijada al efecto para efectuar el cálculo del incremento neto de valor de los activos actualizables es similar a la recogida en el art. 15.9 del TRLIS para corregir el efecto de la depreciación monetaria en las rentas positivas derivadas de la transmisión de bienes inmuebles que formen parte del activo fijo o que se hayan clasificado como activos no corrientes mantenidos para la venta, con la especialidad de que, de cara a determinar el incremento neto de valor, habrá de tomarse igualmente en consideración el coeficiente de financiación.

VI. LA COMPROBACIÓN ADMINISTRATIVA DEL SALDO DE LA CUENTA "RESERVA DE REVALORIZACIÓN".

El saldo de la Cuenta "reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre" no se integrará por tanto en la base imponible del IS, del IRPF ni del IRNR²⁵, siendo indisponible hasta que sea comprobado y aceptado por la Administración tributaria. Significa ello que durante el período de tiempo en el que pueda realizarse la

²⁴ DUCH, J., "La actualización de balances recogida en la Ley 16/2012", ob. cit. (consultado en www.westlaw.es).

²⁵ Se trata de un criterio que ha de ser puesto en conexión con el art. 15.1 del TRLIS, de conformidad con el cual las revalorizaciones contables no se integrarán en la base imponible del Impuesto, excepto cuando se lleven a cabo en virtud de normas legales o reglamentarias que obliguen a incluir su importe en la cuenta de pérdidas y ganancias.

comprobación la entidad de que se trate no podrá llevar a cabo ningún acto de disposición sobre la reserva de revalorización, no pudiendo acometer tampoco ninguna reclasificación dentro de las cuentas de patrimonio neto. Ahora bien, tal y como ha precisado SANZ GADEA²⁶, ello no significa que la reserva de revalorización carezca de efectos contables durante el período de tiempo en que sea susceptible de comprobación. Como ya se ha indicado con anterioridad los efectos contables se producirán desde el 1 de enero de 2013, si bien dichos efectos quedarán sujetos al resultado derivado de la comprobación.

La Administración tributaria dispone de un plazo de tres años a contar desde la presentación en los modelos aprobados al efecto. Y si aquella resolviera obligando a la reducción de esta reserva, se devolvería el importe del gravamen correspondiente. Dicha comprobación deberá realizarse por tanto dentro de los tres años siguientes a la fecha de presentación de la declaración. Se trata de una comprobación que podrá afectar al valor contable de los activos actualizados y de la reserva de revalorización.

A estos efectos no se entenderá que se ha dispuesto del saldo de la cuenta, sin perjuicio de la obligación de información existente, en los siguientes casos: cuando el socio o accionista ejerza su derecho a separarse de la sociedad; cuando el saldo de la cuenta se elimine, total o parcialmente, como consecuencia de operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores, y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea, de un Estado miembro a otro de la Unión Europea, previsto en el Capítulo VIII del Título VII del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades; y cuando la entidad deba aplicar el saldo de la cuenta en virtud de

una obligación de carácter legal.

En caso de realización de cualesquiera otras operaciones distintas de las señaladas con anterioridad y que impliquen la desaparición, total o parcial, de la reserva de revalorización, se producirá el incumplimiento de la norma de indisponibilidad. Ahora bien, ello no significa en ningún caso que deba mantenerse el patrimonio neto existente en el momento del nacimiento. Así, por ejemplo, podrá producirse una reducción de capital social para compensar pérdidas o bien realizar una devolución de aportaciones.

Teniendo lugar una minoración del saldo de la Cuenta "reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre" como consecuencia de la comprobación administrativa, se devolverá, de oficio, el importe del Gravamen único que corresponda al saldo minorado. Esta misma regla se aplicará en caso de minoración del incremento neto del valor, tratándose de personas físicas. Por tanto en caso de minoración del saldo de la cuenta se devolverá, de oficio, el importe del Gravamen único que corresponda al saldo minorado, aplicándose dicha regla también a las personas físicas. Esta rectificación conllevará que se modifiquen las amortizaciones correspondientes a los bienes en cuestión aumentando la base imponible. Piénsese además que, puesto que el efecto del aumento de valor no implicará mayores amortizaciones hasta el 2015, podrá suceder que los efectos de la comprobación se traduzcan en una devolución del Gravamen si ésta se produce antes del 2016, año en que se presentará la primera declaración en la que aparezcan los efectos derivados de la actualización.²⁷

²⁶ SANZ GADEA, E., "El Impuesto sobre Sociedades en 2012 (II). La actualización de balances", ob. cit., pág. 110. Tal y como precisa el citado autor "Ya desde el 1 de enero de 2013 la reserva de revalorización surtirá efecto en orden a las causas de reducción obligatoria del capital social o de disolución basadas en la insuficiencia patrimonial".

²⁷ No obstante, tal y como señala SUÁREZ MOSQUERA, C., "La actualización de balances de 2013. Análisis fiscal y contable", ob. cit. (consultado en www.ief.es) la norma no prevé un aumento del valor de la actualización en casos, como por ejemplo, cuando se haya puesto un techo por el valor de mercado y la Administración tributaria estime que dicho valor es mayor. Asimismo tampoco prevé la existencia de infracciones específicas por efectuar la actualización sin respetar las normas que regulan su ejecución.

VII. POSIBLES DESTINOS DEL SALDO DE LA CUENTA "RESERVA DE REVALORIZACIÓN" TRAS LA COMPROBACIÓN ADMINISTRATIVA.

Una vez efectuada la comprobación o transcurrido el plazo para la misma, el saldo de la cuenta podrá destinarse a la eliminación de resultados contables negativos, a la ampliación de capital social o, transcurridos diez años contados a partir de la fecha de cierre del balance en el que se reflejaron las operaciones de actualización (31 de diciembre de 2012), a reservas de libre disposición. En dicho instante la reserva de revalorización podrá aplicarse a la eliminación de resultados contables negativos y a la ampliación del capital social, no pudiendo traspasarse en cambio aquella a reservas de libre disposición o ser objeto de distribución entre los socios.

Por tanto transcurridos diez años contados a partir de la fecha de cierre del balance en el que se reflejaron las operaciones de actualización podrá disponerse libremente de la reserva de revalorización, siempre que los elementos patrimoniales actualizados se hallen totalmente amortizados y hayan sido transmitidos o dados de baja en el balance. Repárese no obstante que en el supuesto de que se autorizase la distribución de la reserva de revalorización antes de la realización de las plusvalías se estaría comprometiendo la propia integridad patrimonial de la sociedad. Debido a ello se exige la transmisión de los activos actualizados o su plena amortización como requisito previo para la libre disposición de la reserva de revalorización.

En todo caso tiene lugar el establecimiento de un límite temporal de cara a proceder a su distribución, ya que el referido saldo sólo podrá ser objeto de distribución, directa o indirectamente, cuando los elementos patrimoniales actualizados estén totalmente amortizados, hayan sido transmitidos o dados de baja en el balance. Dicha comprobación deberá realizarse dentro de los tres años siguientes a la fecha de presentación de la declaración.

Por otra parte dichas reservas darán derecho a la aplicación de la deducción por doble imposición

de dividendos prevista en el art. 30 del TRLIS²⁸, así como a la aplicación de la exención regulada en la letra y) del art. 7 de la Ley 35/2006. Y la aplicación del saldo de la Cuenta "reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre" a finalidades distintas de las indicadas determinará la integración del mismo en la base imponible del período impositivo en que dicha aplicación se produzca, no pudiendo compensarse con dicho saldo las bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores. Quiere decirse con ello que, produciéndose una aplicación indebida de la reserva de revalorización, tendría lugar la tributación por el IS del saldo indebidamente aplicado, al pasar a convertirse lo que inicialmente era una revalorización en renta sometida a gravamen.

Lo previsto en relación con la indisponibilidad de la Cuenta "reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre" y con el destino del saldo de la citada cuenta no será de aplicación a los contribuyentes del IRPF.²⁹

²⁸ Señala a este respecto SANZ GADEA, E., "El Impuesto sobre Sociedades en 2012 (II). La actualización de balances", ob. cit., pág. 129, que, en tanto en cuanto el citado art. 30.3 del TRLIS prevé la aplicación de la deducción para evitar la doble imposición de dividendos a determinadas operaciones en las que tiene lugar la traslación de la sustancia patrimonial desde sociedad a sus socios (caso de las operaciones de liquidación de sociedades, separación de socios, adquisición de acciones o participaciones propias para su amortización y disolución sin liquidación en las operaciones de fusión, escisión total o cesión global de activo y pasivo respecto de rentas derivadas de dichas operaciones, en la parte que correspondan a beneficios no distribuidos), la reserva de revalorización formará igualmente parte de dichos beneficios no distribuidos.

²⁹ Recuérdese a este respecto que la aplicación del saldo de la Cuenta "reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre" a finalidades distintas de las previstas o antes de efectuarse la comprobación o de que transcurra el plazo para efectuar la misma determinará la integración del referido saldo en la base imponible del período impositivo en que dicha aplicación se produzca, no pudiendo compensarse con dicho saldo las bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores. Tiene lugar así la fijación de unos concretos plazos de indisponibilidad que, en caso de incumplimiento, determinarán la integración del saldo de la cuenta en la base imponible del período impositivo en que se produzca la misma, con el agravante de que no se podrán compensar con ese saldo bases imponibles negativas de períodos anteriores. El primer plazo de indisponibilidad comprende desde la presen-

Las pérdidas habidas en la transmisión o deterioros de valor de elementos patrimoniales actualizados se minorarán, a los efectos de su integración en la base imponible, en el importe del saldo de la Cuenta "reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre", correspondiente a dichos elementos. Dicho saldo será disponible. Ello tampoco será de aplicación a los contribuyentes del IRPF. El ingreso derivado de la práctica de la reversión no habrá de integrarse en

tación de la declaración en la que conste la actualización hasta que se produzca la comprobación por la Administración tributaria de las operaciones de actualización. El plazo máximo para realizar dicha comprobación es de tres años desde la presentación de la declaración. No obstante se exceptúan aquellos supuestos en los que el socio o accionista ejerza el derecho a separarse de la entidad, así como cuando el saldo de la cuenta se elimine, total o parcialmente, como consecuencia de operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial contenido en el Capítulo VIII del Título VII del TRLIS y cuando la entidad deba aplicar el saldo de la cuenta en virtud de una obligación de carácter legal. Por su parte el segundo plazo se proyecta desde la comprobación hasta transcurridos 10 años contados a partir de la fecha de cierre del balance en el que se reflejaron las operaciones de actualización. Ahora bien, como excepción sí que se prevé en este segundo plazo la disponibilidad para la eliminación de resultados contables negativos (no existiendo en el presente caso limitaciones, lo que permite utilizar esta reserva en lugar de una voluntaria para estos menesteres, si bien siempre operará el límite general de que no es posible distribuir esta reserva ni directa ni indirectamente hasta que se cumplan las condiciones que veremos a continuación, que no por ello quedan excepcionadas) y para la ampliación de capital. Como último límite, se fija la fecha en la que los elementos actualizados estén totalmente amortizados. Téngase presente que, una vez transcurridos los diez años, se podrá destinar a reservas de libre disposición, si bien su distribución a los socios o accionistas sólo será posible cuando los elementos patrimoniales actualizados estén totalmente amortizados, hayan sido transmitidos o dados de baja en el balance. Al objeto de poder distribuir la reserva será necesario que los elementos actualizados no tengan valor en libros (esto es, que se hayan dado de baja) y que se encuentren amortizados o hayan sido enajenados. Concurriendo cualquiera de dichas circunstancias la parte proporcional de la reserva adquirirá la condición de distribuible. Ahora bien, tal y como precisa SUÁREZ MOSQUERA, C., "La actualización de balances de 2013. Análisis fiscal y contable", ob. cit. (consultado en www.ief.es), ello no significa que las reservas no sean realmente de libre disposición hasta que se cumpla el requisito reseñado cuando, por ejemplo, haya inmuebles, pudiendo transcurrir mucho más de diez años para que estén totalmente amortizados o sean transmitidos. Y, en todo caso, dicha reserva no podrá presentar un saldo deudor.

la base imponible del impuesto en el importe que corresponda al deterioro que no fuese fiscalmente deducible. Por su parte el resultado que pueda obtenerse a resultas de la posterior transmisión del elemento patrimonial habrá de ser objeto de corrección a efectos de su integración en la base imponible del impuesto.

Ha de precisarse además a este respecto que las pérdidas derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales actualizados habrán de calcularse por referencia al valor contable derivado de la actualización, siendo dicha pérdida fiscalmente deducible si bien minorada en el importe del saldo de la reserva de revalorización imputable al elemento transmitido³⁰.

Con carácter adicional se ha de destinar la reserva a la compensación de las pérdidas habidas en la transmisión de los elementos patrimoniales actualizados, al igual que sucederá tratándose de deterioros de valor de esos elementos. Dichas pérdidas se minorarán, a los efectos de su integración en la base imponible, en el importe del saldo de la reserva de revalorización correspondiente a dichos elementos³¹. En todo caso el importe del saldo de la reserva de revalorización que se vea incidido por la aplicación de la regla limitativa del cómputo de la pérdida tendrá la consideración de disponible.

VIII. OBLIGACIONES DE INFORMACIÓN EXIGIBLES.

Por otra parte ha de incluirse en la memoria de las cuentas anuales correspondientes a los ejercicios en que los elementos actualizados se hallen en el patrimonio de la entidad (es decir, mientras figu-

³⁰ Dado que la pérdida se reducirá en el importe imputable de la reserva de revalorización, una vez eliminada la misma a resultas de su aplicación no resultará posible la práctica de dicha reducción.

³¹ A tal efecto habrá de procederse además a la realización de un ajuste extracontable, debiendo reconocerse la pérdida contablemente en su totalidad y no pudiendo resultar la cuenta que recoge la actualización alterada contablemente. Dicha pérdida del valor razonable del bien habrá de calificarse como transitoria y reversible, implicando la contabilización de un deterioro de valor, contabilizándose el gasto en su integridad y realizándose el ajuste en el importe de la reserva asociada a la revalorización. El saldo será además disponible.

ren en el patrimonio de la entidad los elementos actualizados) información relativa a los siguientes aspectos: criterios empleados en la actualización con indicación de los elementos patrimoniales afectados de las cuentas anuales afectadas; importe de la actualización de los distintos elementos actualizados del balance y efecto de la actualización sobre las amortizaciones; y movimientos durante el ejercicio de la Cuenta "reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre" y explicación de la causa justificativa de la variación de la misma.

El incumplimiento de dichas obligaciones adquiere la consideración de infracción tributaria grave, concretándose la sanción a imponer en multa pecuniaria fija de 200 euros por cada dato omitido, en cada uno de los primeros cuatro años en que no se incluya la información, y de 1.000 euros por cada dato omitido, en cada uno de los años siguientes, con el límite del 50 por ciento del saldo total de la cuenta "reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre". Esta sanción se reducirá conforme a lo dispuesto en el apartado 3 del art. 188 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. No obstante el incumplimiento sustancial de las obligaciones de información previstas en este apartado determinará la integración del saldo de la Cuenta "reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre" en la base imponible del primer período impositivo más antiguo de entre los no prescritos en que dicho incumplimiento se produzca, no pudiendo compensarse con dicho saldo las bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores.³²

³² Asimismo en el supuesto de que el saldo de la cuenta "reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre" se aplicase a finalidades distintas de las previstas o antes de efectuarse la comprobación o de que transcurra el plazo para efectuar la misma, se producirá igualmente la integración del saldo de la reserva en la base imponible del período en que se haya producido la aplicación, no pudiendo compensarse con bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores. Y si, con posterioridad, existieran pérdidas por la enajenación o por deterioros de valor de elementos actualizados, éstas se minorarán, a los efectos de su integración en la base imponible, en el importe del saldo de la cuenta de reservas que se corresponda con dichos elementos.

Adviértase no obstante que nada se señala acerca de cómo ha de calificarse el incumplimiento como sustancial. En todo caso los valores, tanto a nivel contable como fiscal, de los bienes, no se verán alterados por las omisiones, si bien nada se precisa respecto a si dicha reserva será disponible desde el momento en que produzca el incumplimiento sustancial.

Desde nuestro punto de vista en la actualidad, y dada la situación de crisis financiera existente (con las consiguientes dificultades de liquidez) la realización de un pago adicional del 5 por 100 sobre el incremento neto de valor de los activos puede terminar conduciendo a que numerosas pymes descarten la aplicación del presente incentivo. Y ello sin perjuicio de que se ofrezca la posibilidad de amortizar el incremento neto de valor de los activos actualizados durante el período de tiempo que falte para completar la vida útil del elemento patrimonial en los mismos términos que corresponda a las renovaciones, ampliaciones o mejoras.³³

IX. LA ACTUALIZACIÓN DE BALANCES EN EL RÉGIMEN ESPECIAL DE CONSOLIDACIÓN FISCAL. ANÁLISIS DE LA CONTESTACIÓN DE LA DGT A CONSULTA DE 9 DE MAYO DE 2013.

Tal y como han señalado MÍNGUEZ CONDE y RAMOS SÁNCHEZ³⁴ la Ley 16/2012 no contiene

³³ Piénsese por ejemplo que aquellas sociedades que tributen según el tipo general de gravamen del Impuesto podrán minorar su tributación futura a través de la amortización del aumento de valor de los elementos patrimoniales. Tal y como ha precisado DUCH, J., "La actualización de balances recogida en la Ley 16/2012", ob. cit. (consultado en www.westlaw.es) "Dicha medida tendrá un impacto fiscal favorable que se puede estimar en el resultado de aplicar el tipo nominal de gravamen (30%) al incremento neto de valor de los activos amortizables. Para los sujetos pasivos con tipos de gravamen reducidos, como las sociedades y los fondos de inversión inmobiliaria, la aplicación de este régimen no resulta interesante dado que el coste del gravamen único es muy superior a la ventaja fiscal derivada de la amortización".

³⁴ MÍNGUEZ CONDE, J. L. y RAMOS SÁNCHEZ, S., "Efectos en las cuentas individuales y consolidadas de la actualización de balances", ob. cit. (consultado en www.aranzadigital.es). Señalan concretamente estos autores que "La actualización no constituye una divergencia de criterios valorativos. De forma análoga a lo que sucede en una sociedad, donde unos inmuebles

previsión alguna sobre cómo afecta la actualización a la formulación de cuentas anuales consolidadas. A tal efecto ha sido la Consulta 5, del BOICAC 92 la que ha venido a poner de relieve que, dentro del régimen de consolidación, los valores en libros de los activos de la sociedad dependiente podrían alcanzar un valor en las cuentas consolidadas superior al precio de adquisición actualizado, a resultas de la aplicación de los criterios valorativos previstos en la Norma de Registro y Valoración 19ª del PGC.

Dentro del ámbito específicamente tributario mediante contestación a Consulta de 9 de mayo de 2013 analizó la DGT el supuesto de una entidad que formaba parte de un grupo de consolidación fiscal y que tenía la intención de actualizar determinados inmuebles de su activo, sin optar por actualizar el resto de elementos patrimoniales que hubieran podido ser objeto de actualización. A tal efecto se suscitaba la cuestión relativa a si, con arreglo a lo dispuesto en el art. 9.2 de la Ley 16/2012, dicha entidad podría optar por actualizar los inmuebles de su patrimonio empresarial, pudiendo optar de forma individual respecto de cada uno de ellos sin que fuese necesario llevar a cabo la actualización del resto de elementos patrimoniales que hubieran podido ser objeto de la misma³⁵. Y, dado que la citada entidad formaba parte de un grupo de consolidación fiscal, se planteaba asimismo la cuestión relativa a si la autoliquidación e ingreso del gravamen único,

pueden haber sido actualizados y otros no, en el seno del grupo puede que unas sociedades hayan optado por actualizar sus balances y otras no".

³⁵En efecto recuérdese que, si bien con carácter general, una vez que se haya optado por actualizar el balance, la operación afectará a todos y cada uno de los elementos, únicamente en el caso de los inmuebles se puede optar por su actualización de forma individual, de manera que, siendo actualizables, podrían excluirse del proceso. En caso de practicar la actualización de algún inmueble se debe actualizar pues el terreno y la construcción por separado. A este respecto opinan MÍNGUEZ CONDE, J. L. y RAMOS SÁNCHEZ, S., "Efectos en las cuentas individuales y consolidadas de la actualización de balances", ob. cit. (consultado en www.aranzadigital.es), que "no estaría de más que se indicase en la memoria el impacto que en las cuentas anuales hubiera tenido la actualización de todos los inmuebles, en el caso de que no se hubiese hecho así. Aunque en cualquier caso deba informarse del proceso de actualización en el que se encuentra la empresa".

previsto en el art. 9 de la Ley 16/2012, habría de presentarse conjuntamente con la declaración individual del Impuesto sobre Sociedades de la consultante.

Pues bien, de acuerdo con lo dispuesto por el citado art. 9 de la Ley 16/2012 estima la DGT que dicha entidad podrá optar por actualizar los inmuebles que figuren en el primer balance cerrado con posterioridad a 28 de diciembre de 2012, siempre que los mismos figuren contablemente registrados como elementos del inmovilizado material o como inversiones inmobiliarias, con arreglo a lo dispuesto en el Plan General de Contabilidad aprobado mediante Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

Tratándose de bienes inmuebles que cumplan los mencionados requisitos, la actualización podrá realizarse de forma independiente para cada uno de ellos sin necesidad de proceder a la actualización de los restantes elementos patrimoniales susceptibles de actualización, tal y como dispone el apartado 2 del art. 9 de la Ley 16/2012. Una vez realizadas las operaciones de actualización en los términos legalmente establecidos, la entidad deberá satisfacer un gravamen único del 5 por ciento sobre el saldo acreedor de la Cuenta "reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre", debiendo estimarse realizado el hecho imponible del gravamen único, al ser la entidad una persona jurídica, cuando el balance actualizado se apruebe por el órgano competente, siendo exigible dicho gravamen único el día que se presente la declaración del Impuesto sobre Sociedades relativa al período impositivo al que corresponda el balance en el que constan las operaciones de actualización y debiendo autoliquidarse e ingresarse conjuntamente con dicha declaración. La presentación de la declaración fuera de plazo será causa invalidante de las operaciones de actualización.

Con carácter adicional, y en virtud de lo dispuesto en el art. 9.1 de la Ley 16/2012, tratándose de sujetos pasivos que tributen en el régimen de consolidación fiscal, y de acuerdo con lo establecido en el Capítulo VII del Título VII del TRLIS, las operaciones de actualización se practicarán en

régimen individual. Así las cosas en el presente caso, aun cuando la entidad en cuestión forme parte de un grupo de consolidación fiscal que tribute con arreglo al régimen fiscal especial regulado en el Capítulo VII del Título VII del TRLIS, la entidad deberá autoliquidar e ingresar el gravamen único del 5% previsto en el art. 9.8 de la Ley 16/2012³⁶ conjuntamente con la declaración individual del Impuesto sobre Sociedades, relativa al período impositivo al que corresponda el balance en el que constan las operaciones de actualización realizadas, en la medida en que, pese a formar parte del mencionado grupo de consolidación fiscal, la citada entidad se encuentra sujeta, con arreglo a lo dispuesto en el art. 65.3 del TRLIS, a las obligaciones tributarias que se derivan del régimen de tributación individual, excepción hecha del pago de la deuda tributaria, entre las cuales se encuentra la obligación de presentar la correspondiente autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades en régimen individual, en los términos previstos en el art. 136 del TRLIS.

En consecuencia dada una entidad dominante de un grupo de consolidación fiscal cuyo ejercicio social y fiscal coincide con el año natural y, al hilo de la cuestión relativa a la posibilidad de acogerse a la actualización de balances prevista en la Ley 16/2012 (concretamente en el presente caso se suscitaban las cuestiones relativas a si el balance resultante de la actualización habría de ser el balance integrante de las cuentas anuales a que se refieren los arts. 34.1 y 35 del Código de Comercio y si el gravamen único habría de ingresarse en la fecha de presentación de la declaración del Impuesto correspondiente al período impositivo 2012) estima la DGT que, al amparo de lo establecido en los apartados 3 y 8 del art. 9 de la citada Ley³⁷, y dado que la entrada en vigor del

art. 9 de la citada Ley se produjo el día 28 de diciembre de dicho año (presentando la entidad un ejercicio social y fiscal coincidente con el año natural) los elementos patrimoniales susceptibles de actualización serán aquellos que figuren recogidos en el balance cerrado a 31 de diciembre de 2012.

Así las cosas, tanto la entidad dominante como sus entidades dependientes, en caso de optar por la aplicación de la actualización de balances recogida en el art. 9 de la Ley 16/2012, habrán de elaborar un balance de actualización *ad hoc*, específico y distinto, por tanto, del correspondiente a las cuentas anuales del ejercicio 2012 el cual tendrá, no obstante, la misma fecha de cierre que el balance de las cuentas anuales del ejercicio social que sirva de referencia para realizar las operaciones de actualización de balances a 31 de diciembre de 2012, debiendo ser objeto de aprobación por el órgano competente en el mismo plazo que existe para la aprobación de las cuentas anuales del ejercicio 2012.

Dicho balance *ad hoc* deberá incorporarse además en la declaración correspondiente al gravamen único que deba satisfacerse con ocasión de la actualización de balances, a que se refiere el

posición". Por su parte el apartado 8 del citado precepto añade que "Los sujetos pasivos o 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 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre» (...). Se entenderá realizado el hecho imponible del gravamen único, en el caso de personas jurídicas, cuando el balance actualizado se apruebe por el órgano competente y, en el caso de personas físicas, cuando se formule el balance actualizado. (...) El gravamen único será exigible el día que se presente la declaración relativa al período impositivo al que corresponda el balance en el que constan las operaciones de actualización. (...) Este gravamen se autoliquidará e ingresará conjuntamente con la declaración del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes relativa al período impositivo al que corresponda el balance en el que constan las operaciones de actualización, o del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, correspondiente al período impositivo 2012. En dicha declaración constará el balance actualizado y la información complementaria que se determine por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. La presentación de la declaración fuera de plazo será causa invalidante de las operaciones de actualización. (...)".

³⁶Este gravamen único para la actualización de los elementos patrimoniales no tiene la consideración de gasto fiscal, aplicándose sobre el incremento neto de valor de los elementos que se hayan actualizado, y no teniendo además la consideración de deuda tributaria. Tampoco constituye gasto contable, motivo por el cual no se originará diferencia alguna en el registro del IS.

³⁷Recuérdese que, de acuerdo con lo dispuesto por el art. 9.3 de la Ley, "La actualización de valores se practicará respecto de los elementos susceptibles de actualización que figuren en el primer balance cerrado con posterioridad a la entrada en vigor de la presente dis

art. 9.8 de la Ley 16/2012, recogiendo en él todas las operaciones de actualización realizadas teniendo en cuenta el valor de los elementos patrimoniales susceptibles de actualización recogidos en el balance de las cuentas anuales del ejercicio 2012.

En todo caso el gravamen único se devengará con ocasión de la aprobación del balance *ad hoc* por parte del órgano competente, debiendo autoliquidarse e ingresarse conjuntamente con la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2012, al tratarse de un balance cerrado a 31 de diciembre de 2012. Ahora bien, a juicio de la DGT la elaboración de ese balance *ad hoc* no significa que los efectos derivados de la actualización de balances deban recogerse en las cuentas anuales correspondientes al ejercicio 2012, sino que los efectos contables y, por tanto, su incorporación a las cuentas anuales de la entidad y sus entidades dependientes se producirá en el ejercicio 2013, con la aprobación del balance de actualización *ad hoc* correspondiente a cada entidad, por parte del órgano competente, si bien con efectos retroactivos a 1 de enero de 2013, teniendo efectos contables a partir de dicha fecha, tal y como tiene declarado a este respecto el ICAC en su Consulta 5 del BOI-CAC 92 de diciembre de 2012³⁸.

De cualquier manera, y dado que los efectos contables derivados de la actualización de balances se producen el 1 de enero de 2013, los efectos fiscales derivados de la actualización de balances se producirán en dicha fecha, de acuerdo con lo dispuesto por el art. 10.3 del TRLIS.

³⁸De conformidad con lo declarado en la citada Consulta dentro del ámbito de las cuentas consolidadas han de diferenciarse las siguientes situaciones, incidiendo ambas sobre los fondos propios consolidados, a resultas de lo cual la partida representativa de la participación de los socios externos podría llegar a modificarse como consecuencia de la actualización. En primer lugar, aquella en la que el precio de adquisición ya actualizado del activo es aún inferior a su valor en las cuentas consolidadas antes de la actualización. En esta primera situación se estima que la actualización no tendrá efectos en las cuentas consolidadas, salvo los que de la variación de la base fiscal pudiera derivarse, procediendo a la eliminación de la actualización realizada en las cuentas anuales individuales mediante los ajustes que procedan, y reclasificando el Gravamen

único a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias. En este primer supuesto, y en atención al vínculo existente entre la modificación de la base fiscal de los activos actualizados y el Gravamen único, será la partida de "Impuesto sobre beneficios" de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias consolidada la que recoja este concepto. Y toda variación que tengan los impuestos diferidos debida a las alteraciones de la base fiscal se imputará a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias en idéntica partida. Por lo que respecta a la segunda situación susceptible de ser tomada en consideración, sería aquella en la que el valor en libros de un activo actualizado, en las cuentas individuales, sobrepase el valor consolidado antes de la actualización. En este caso la actualización tendrá efectos contables en las cuentas consolidadas, incrementándose la base fiscal del activo y produciéndose de manera simultánea una modificación en las cuentas consolidadas, la cual se concretará en la diferencia resultante entre el valor actualizado en las cuentas individuales y el valor que inicialmente tuviese en las cuentas consolidadas. Deberá eliminarse, por lo tanto, el importe de la actualización que no deba tener impacto en las cuentas anuales consolidadas y, por ende, el Gravamen único y los impuestos diferidos que correspondan, imputándose de igual forma que en el caso anterior. Por lo que respecta a los efectos de la actualización sobre los socios externos, tratándose de aquella situación en la que el valor actualizado del activo sea inferior al valor en libros de las cuentas consolidadas, al realizarse la eliminación de la actualización e imputarse como gasto por Impuesto sobre Sociedades el gravamen único de la actualización eliminándose el impuesto diferido, en su caso, ambos ajustes en el resultado deberán ser asumidos en la parte correspondiente por los socios externos. Y, consistiendo la eliminación en la práctica de un ajuste de parte de la actualización (supuesto en el que los valores actualizados sean superiores a los valores en libros consolidados antes de la actualización) la reserva de actualización que subsista después de la eliminación de la parte de la actualización correspondiente habrá de distribuirse entre la sociedad dominante y los socios externos, reflejándose así las variaciones en el patrimonio neto de las sociedades dependientes. Véase a este respecto MINGUEZ CONDE, J. L. y RAMOS SÁNCHEZ, S., "Efectos en las cuentas individuales y consolidadas de la actualización de balances", ob. cit. (consultado en www.aranzadigital.es), quienes añaden además que "deberán asumirse por parte de los socios externos los ajustes en el impuesto sobre sociedades, tanto por el gravamen único como por el impuesto diferido, surgidos como consecuencia de la eliminación de parte de la actualización".

R

eferencias



DOCUMENTOS DE INTERÉS

2014. URTERAKO EUSKAL HERRIKO IRUZUR FISKALAREN KONTRAKO BORROKARAKO PLAN BATERATUA

Eusko Legebiltzarrak 2013ko irailaren 26an egin-dako osoko bilkuran, fiskalitateari buruzko ezta-baida monografikoaren ondoren, 6. ebazpena onartu zuen. Ebazpen horren arabera, Eusko Legebiltzarrak beharrezkoa ikusten du iruzur fiskalaren kontra borrokatzeko batzorde bat sortzea. Hiru lurralde historikoen eta Eusko Jaurlaritzaren parte-hartzearekin, Batzordearen ardura izango da Iruzuraren Kontrako Borrokarako Plan Bateratua egitea, Zerga Koordinaziorako Organoaren barruan (ZKO).

Era berean, foru aldundiek eta Eusko Legebiltzarrak beharrezkoa ikusten dute erakundeen arteko elkarlana sendotzea iruzurraren kontrako borroka-aren arloan, ekimenen plan bateratu baten bidez, non aldiro aurkeztu eta ebaluatu ahal izango diren abian jarritako bitartekoak eta neurriak, bai eta haien eraginkortasunaren balorazioa egin ere.

Iruzur Fiskalaren Kontrako Borrokarako Plan Bateratuak jarduerak eta emaitzak ebaluatzeko helburuak ezarriko ditu, kalterik egin gabe foru ogasunen ikuskatzeko plan berezi eta osagarriei.

Zehazki ezartzen da aipatutako Plan Bateratua egingo dela bere irizpide orokorrak ezarri eta foru aldundiek egin beharreko jarduera koordinatuak zehaztuz. Edozein kasutan, bere baitan

PLAN CONJUNTO DE LUCHA CONTRA EL FRAUDE FISCAL EN EL PAÍS VASCO PARA EL AÑO 2014

El Pleno del Parlamento Vasco, en sesión celebrada el día 26 de septiembre de 2013, tras el debate monográfico sobre fiscalidad, aprobó la resolución número 6 por la que el Parlamento Vasco "considera necesaria la creación de la Comisión de Lucha contra el Fraude Fiscal, encargada de elaborar el Plan Conjunto de lucha contra el fraude, con la participación de los tres Territorios Históricos y el Gobierno Vasco, en el seno del Órgano de Coordinación Tributaria (OCT)".

Igualmente, las Diputaciones Forales y el Gobierno Vasco consideran necesario fortalecer la colaboración interinstitucional en la materia de lucha contra el fraude, a través de la elaboración de un plan conjunto de acciones que permita presentar y evaluar periódicamente los medios y las medidas puestas en marcha, a la vez que realizar una valoración de su eficacia.

En el Plan Conjunto de Lucha contra el Fraude Fiscal se establecerán unos objetivos evaluables en actuaciones y resultados, todo ello sin perjuicio de los planes específicos y complementarios de Inspección de cada una de las Haciendas Forales.

En concreto se establece que la elaboración del citado Plan Conjunto se realizará determinando sus criterios generales, así como las actuaciones coordinadas a realizar por las Diputaciones For-

hartuko ditu informazioa lortzeko ekimenak, prebentzio ekintzak eta arautzeko eta kobratzeko jardunak.

Hasieran aipatutako batzordea Euskadiko Zerga Koordinaziorako Organoaren 2013ko urriaren 14ko erabakiaren bidez sortu zen, eta, eztabaida egin ondoren, 2014. Urterako Iruzur Fiskalaren Kontrako Borrokarako Plan Bateratua onartu du, egingo diren jardueren izaeraren arabera sailkatuta, Eusko Legebiltzarrak eskatu bezala.

2014. Urterako Iruzur Fiskalaren Kontrako Borrokarako Plan Bateratua osatzen duten jarreraren kategoriak hauek dira:

- a) Informazioa lortzeko jarduerak; horrelako jardueratzat hartuko dira zergetan ondorioak izan ditzakeen informazioa lortu, normalizatu eta aztertzea zuzendutako jarduerak, zergak aplikatzeko prozeduren objektu izango diren zergadun behartuak eta horiek izango dituzten prozeduren garapena hobeto hautatze aldera.
- b) Prebentzio jarduerak; horiek barne hartuko dituzte zergadun behartuek iruzurrezko jarduerak egin izana baino lehen antzeman eta saihestera zuzendutako jarduerak.
- c) Arautu eta kobratzeko jarduerak; horrelako jardueratzat hartuko dira kudeaketa eta ikuskatze organoek zergadun behartuen zerga egoera egiaztatu, ikertu, eta beharrezkoa balitz arautzera zuzendutako jarduerak, baita bilketa organoek zergadun behartuek dituzten zorrak ordaintzea lortzeko garatutako jarduerak ere, borondatezko epean zein epe exekutiboan ordaintzeko.

les, que en todo caso contendrán acciones de obtención de información, acciones preventivas y acciones de regularización y cobro.

La citada comisión fue creada mediante acuerdo del Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi de fecha 14 de octubre de 2013 y tras diversas deliberaciones ha aprobado el Plan Conjunto de Lucha contra el Fraude Fiscal para el año 2014, clasificado en función del carácter de las actuaciones a realizar, en los términos requeridos por el Parlamento Vasco.

Las categorías de las actuaciones que componen el Plan Conjunto de Lucha contra el Fraude Fiscal para el año 2014 son:

- a) Actuaciones de obtención de información, entendiéndose como tales aquellas actuaciones dirigidas a la obtención, normalización y análisis de la información con trascendencia tributaria, con el fin de mejorar la selección de los obligados tributarios que vayan a ser objeto de los procedimientos de aplicación de los tributos y el desarrollo de los procedimientos que se sigan sobre los mismos.
- b) Actuaciones preventivas, entendiéndose como tales aquellas actuaciones de control dirigidas a detectar y evitar la realización de actuaciones fraudulentas de los obligados tributarios antes de su comisión.
- c) Actuaciones de regularización y cobro, que son aquellas actuaciones encaminadas a la comprobación, investigación o verificación y, en su caso, regularización de la situación fiscal de los obligados tributarios por los órganos de gestión e inspección, así como aquellas actuaciones desarrolladas por los órganos de recaudación para obtener el pago por los obligados tributarios, tanto en período voluntario como en período ejecutivo, de sus deudas.

I. INFORMAZIOA ESKURATZEKO JARDUERAK.

Zergetan eragina duen zergadun behartuen informazioa lortu, normalizatu eta aztertzea zuzendutako hiru foru aldundien jardura koordinatuak honako arlo hauetan garatuko dira 2014. urtean zehar:

1. Aldizka egin diren informazioa elkartrukatzeko prozesuak egonkortzea, garatzea eta indartzea foru aldundietako, lurralde erkideko eta Europar Batasuneko estatukideetako zerga administrazioekin.

2014. urtean, lankidetzak hitzarmenak sinatuko dira Arabako, Bizkaiko eta Gipuzkoako foru ogasunekin, zerga helburuei begirako informazioa elkartrukatzeko. Aipatutako hitzarmenetan informazioaren trukea eraenduko duten baldintzak eta prozedurak ezarriko dira, betiere trukearen xede diren pertsonen eskubideak zainduz; halaber, foru ogasun bakoitzaren zerga datuen baseen komunikazio mekanismo tekniko bat adostuko da denbora errealean.

Orobat, Arabako, Bizkaiko eta Gipuzkoako foru ogasunek Nafarroako Foru Ogasunarekin zerga helburuetarako informazioa elkartrukatzeko lankidetzak hitzarmenak izenpetuko dituzte; horrela bada, hitzarmen horietan Euskal Autonomia Erkidegoko foru ogasunetan ezarritako baldintza eta prozedura berberak ezarriko dira eta zergen datu baseen komunikazio mekanismo tekniko bat adostuko da denbora errealean.

Zerga Administrazioako Estatuko Agentziaren (AEAT) arduradunekin behar diren gestioak egingo dira, informazioa elkartrukatzeko lankidetzak hitzarmenak formalizatzeko eta eguneratzeko, hala dagokienez. Hitzarmen horietan gainerako zerga administrazioekin ezarritako baldintza eta prozedura berberak jasoko dira.

2. Zerga arloko informazioa elkartrukatzeko prozesuak zabaltzea zergez bestaldeko administra-

I. ACTUACIONES DE OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN.

Las actuaciones coordinadas de las tres Diputaciones Forales, dirigidas a la obtención, normalización y análisis de la información con trascendencia tributaria de los obligados tributarios se desarrollarán durante el año 2014 en las siguientes áreas:

1. Consolidación, desarrollo e intensificación de los procesos de intercambio de información que se vienen realizando periódicamente con las Administraciones tributarias forales, de territorio común y de otros Estados miembros de la Unión Europea.

En el año 2014, se formalizarán los convenios de colaboración para el intercambio de información con fines tributarios entre las Haciendas Forales de Álava-Araba, Bizkaia y Gipuzkoa. En los citados convenios se establecerán las condiciones y procedimientos por los que se debe regir el intercambio recíproco de información, preservando en todo caso los derechos de las personas a que se refiere la misma, y se arbitrará un mecanismo técnico de comunicación en tiempo real de las bases de datos tributarias de cada una de las Haciendas Forales.

Se formalizarán igualmente los convenios de colaboración para el intercambio de información con fines tributarios entre cada una de las Haciendas Forales de Álava-Araba, Bizkaia y Gipuzkoa y la Hacienda Foral de Navarra, fijándose las mismas condiciones y procedimientos que los que se establezcan entre las Haciendas Forales del País Vasco, arbitrando igualmente un mecanismo técnico de comunicación en tiempo real de las bases de datos tributarias.

Se realizarán las gestiones oportunas con los responsables de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) para formalizar y actualizar, en su caso, los correspondientes convenios de colaboración para el intercambio de información en los que se recojan las mismas condiciones y procedimientos que se establezcan con el resto de Administraciones tributarias.

2. Ampliación de los procesos de intercambio de información con trascendencia tributaria con otras

zioetara, organismoetara eta erakundeetara, hala badagokio, aurreko urteetan erakunde horiekin izenpetutako hitzarmenak sendotuz eta garatuz.

Informazio trukeak eta Eusko Jaurlaritzaren eta foru aldundien arteko zerga helburuetarako informazioa elkartrukatzeko lankidetzak hitzarmenak aztertuko dira. Horrela, aldundiek eskura izango dituzte zerga alorrean garrantzia duten Eusko Jaurlaritzaren datuak. Halaber, Eusko Jaurlaritzaren, bai eta bere Administrazio Institutuzionalaren, eta foru ogasunen artean lankidetzak bide berriak berraztertu eta arakatuko dira, zerga araudia egoki aplikatzeko.

Halaber, foru aldundiek informazio trukeak aragotuko dituzte Eusko Jaurlaritzarekin, hain justu ere funts publikoen kargura lortutako edo jasotako laguntza edo diru laguntzen inguruko iruzurraren kontrako borrokarako informazio trukeak.

3. Izaera orokorrekarekin eskatu beharreko informazio aitorten berriak onestea, lurralde historikotako Zergen Foru Arau Orokorretan informatu beharrari buruz jasotakoa betetzeko.

Bereziki, 2014. urtean informazio aitorten berri bat onetsiko da zergadunek zerga administrazioari honakoa jakinaraz diezaioten: fusioen, eszisien, aktiboen ekarpenen, baloreen aldaketen eta aktibo eta pasiboaren lagapen globalen zerga araubide bereziaren aplikazioa, bai eta europar sozietate baten edo europar sozietate kooperatibo baten egoitza helbidearen aldaketa ere Europar Batasuneko kidea den estatu batetik beste estatu batera; hori guztia sozietateei buruzko zergan arauturik dago.

Orobat, dagoeneko existitzen diren izaera orokorreko eskatu beharreko informazio aitorpenei dagokienez, eskatutako informazioa garatu, finkatu eta hedatzeko jarduerak burutuko dira, baita ekitaldian zehar izango diren araudien aldaketek egokitzeko jarduerak ere.

Zehatzago, aitorten informatibo hau aldaraziko da:

Administraciones, organismos y entidades públicas distintas de las tributarias, mediante la consolidación y el desarrollo en su caso de los convenios suscritos con estas entidades en los años anteriores.

Se analizarán tanto los intercambios de información como los convenios de colaboración en materia tributaria entre Gobierno Vasco y Diputaciones Forales de forma que éstas dispongan de los datos obrantes en el Gobierno Vasco que puedan tener trascendencia tributaria y se revisen y exploren nuevas vías de colaboración del Gobierno Vasco y su Administración Institucional con las Haciendas Forales para facilitar la correcta aplicación de la normativa tributaria.

Asimismo, las Diputaciones Forales intensificarán los intercambios de información con el Gobierno Vasco orientados a la lucha contra el fraude en la obtención o percepción de ayudas o subvenciones a cargo de fondos públicos.

3. Aprobación de nuevas declaraciones informativas exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en la Norma Foral General Tributaria de cada uno de los Territorios Históricos.

En particular, a lo largo del año 2014 se aprobará una nueva declaración informativa para que los obligados tributarios comuniquen a la Administración tributaria la aplicación del régimen fiscal especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores, cesiones globales del activo y del pasivo y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea, regulado en el Impuesto sobre Sociedades.

Asimismo, respecto de las declaraciones informativas exigidas con carácter general ya existentes, se realizarán actuaciones de desarrollo, consolidación, ampliación de la información exigida y adaptación a las modificaciones normativas que se produzcan durante el ejercicio.

En concreto, se modificará la siguiente declaración informativa:

- 347. modeloa, hirugarren pertsonetikiko operazioen urteko aitortpena, besteak beste, honako aldarazpen hauek txertatuz: aitortpen hau aurkezteko zergadun berriak sartzea, esate baterako jabetza horizontaleko araubideko ondasun komunitatea, gizarte erakunde pribatuak edo Balio Erantsiaren gaineko Zergaren araubide sinplifikatuan sarturik dauden subjektu pasiboak.

Aldi berean, 3.005,06 euroko gehieneko muga kenduko da diru laguntzak, sorospen edo laguntza publikoak jaso dituzten pertsona guztiek aitortzeko duten betebeharrari dagokionez; gauzak horrela, operazio horiek aitortu behar izango dira horien zenbatekoa edozein izanagatik ere.

4. Euren jarduera zerga arrisku handiko sektore ekonomikoetan garatzen duten zergadunen zerga informazioa gehitzea eta hobetzea, betiere erakunde eta organismo publiko edo pribatueta dagoen informazioa lortuz.

Hiru foru ogasunek egingo dituzte talde profesional zehatzek eta enpresa jarduerako sektore jakinek lortutako sarrera maila zehatzago ezagutzea ahalbidetzen duen informazioa eskuratzeko jarduketak selektiboak; era berean, aberastasunaren kanpo zantzuak erakusten dituzten gastuak eta inbertsioak ezagutzekoak ere egingo dira, baldin eta gastu eta inbertsioak bat ez badatoz zerga administrazioan aitortutako errendimenduekin.

Zehatzago, informazioa eskuratzeko jarduketak eramango dira aurrera, bereziki honako jarduera ekonomikoen sektoreekin zerikusia dutenak:

- a) Abokatuak eta prokuradoreak, Euskal Autonomia Erkidegoko epaitegiek eta auzitegiek izapidetu dituzten eta profesional horiek parte hartu duten prozeduren informazioa lortuz.
- b) Medikuek eta beste profesional sanitarioak.

- Modelo 347, Declaración anual de operaciones con terceras personas, para la inclusión, entre otras modificaciones, de nuevos sujetos obligados a la presentación de esta declaración, como en particular las comunidades de bienes en régimen de propiedad horizontal, las entidades privadas de carácter social o los sujetos pasivos acogidos al régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Igualmente, se eliminará el límite mínimo de 3.005,06 euros para la obligación de declaración a todas aquellas personas que hayan satisfecho subvenciones, auxilios o ayudas públicas, por lo que estas operaciones deberán declararse cualquiera que sea su importe.

4. Incremento y mejora de la información con trascendencia tributaria relativa a los obligados tributarios que desarrollan su actividad en sectores económicos de elevado riesgo fiscal, mediante la obtención de información obrante en organismos e instituciones, públicas o privadas.

Por parte de las tres Haciendas Forales se realizarán actuaciones selectivas de captación de información que permita determinar con mayor precisión el nivel de ingresos obtenidos por determinados grupos de profesionales y sectores de actividad empresarial, así como sobre los gastos e inversiones que supongan signos externos de riqueza, que no se correlacionen con los rendimientos declarados ante la Administración tributaria.

En concreto, se realizarán, entre otras actuaciones de obtención de información, las relacionadas con los siguientes sectores de actividad económica:

- a) Abogados y procuradores, mediante la obtención de la información de procedimientos tramitados por los Juzgados y Tribunales que radican en el País Vasco en los que estos profesionales hayan intervenido.
- b) Médicos y demás profesionales sanitarios.

- c) Eraikinak zaharberritzeko obrak, betiere erakunde publikoei eta jabeen komunitateei zuzendutako informazio eskaeren bidez.

II. PREBENTZIO JARDUKETAK.

Kategoria honen barruan biltzen dira egin baino lehen zergadun behartuek iruzurrezko jarduerak egin izana antzeman eta saihestera zuzendutako kontrol jarduerak. Ildo horretatik, 2014. urtean zehar foru ogasunek hurrengo jardura hauek azpimarratuko dituzte bereziki:

1. Batasunaren barruko eragileen erregistrora sartzeko eskaerak kontrolatzea, eta bertan jasotako jarduleen jarraipen lanak egitea, dagoeneko erregistratutako jarduleei kautelazko baja eman edo sartzeko eskaerak ukatze posible aldera.
2. Hileko itzulketen erregistrora sartzeko eskaerak kontrolatzea, eta bertan jasotako jarduleen jarraipen-lanak egitea, dagoeneko erregistratutako jarduleei kautelazko baja eman edo sartzeko eskaerak ukatze posible aldera.
3. Erroldako alta, aldaketa eta baja adierazpenean jakinarazten dituzten datuen benetakotasuna egiaztatzea, bereziki zergadunek aitortutako helbide fiskalen datuena.
4. Zergadunek oro har eskatu ohi diren informazio adierazpenak aurkezteko betebeharrak betetzen dutela kontrolatzea, betiere lurralde historikotako Zergen Foru Arau Orokorretan informazioa emateko jasotako betebeharrari jarraiki.
5. Zergadunek zerga betebeharrak borondatez beteko dituztela sustatzera bideratutako ekintzak bultzatzea; bereziki sustatuko da autoliquidazioak eta aitortpenak egiteko zergadunei eskaintako laguntza, bai eta herritarren zerga kontzientzia kolektiboa indartzea ere.

- c) Obras de rehabilitación de edificaciones mediante requerimientos de información dirigidos a Instituciones públicas y comunidades de propietarios.

II. ACTUACIONES PREVENTIVAS.

Dentro de esta categoría se engloban aquellas actuaciones de control dirigidas a detectar y evitar la realización de actuaciones fraudulentas de los obligados tributarios antes de su comisión. En este sentido, durante el año 2014 las Haciendas Forales incidirán especialmente en el desarrollo de las siguientes actuaciones:

1. Control de las solicitudes de acceso al Registro de Operadores Intracomunitarios, y realización de labores de seguimiento de los operadores incluidos en el mismo, a los efectos de la posible denegación de solicitudes de acceso o baja cautelar de los operadores ya registrados.
2. Control de las solicitudes de acceso al Registro de Devoluciones Mensuales, y realización de labores de seguimiento de los operadores incluidos en el mismo, a los efectos de la posible denegación de solicitudes de acceso o baja cautelar de los operadores ya registrados.
3. Comprobación de la veracidad de los datos comunicados en las declaraciones censales de alta, modificación y baja, y en especial, de los domicilios fiscales declarados por los obligados tributarios.
4. Control del cumplimiento por los obligados tributarios de sus obligaciones de presentación de las declaraciones informativas exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en la Norma Foral General Tributaria de cada uno de los Territorios Históricos.
5. Fomento de las acciones dirigidas a promover el cumplimiento voluntario por los obligados tributarios de sus obligaciones fiscales, y en particular, de la asistencia a los obligados tributarios en la realización de autoliquidaciones y declaraciones, así como el fortalecimiento de la conciencia fiscal colectiva de los ciudadanos.

Betebehar fiskalak betetzeko orduan, zergadunen zeharkako kostuen murrizketa eta segurtasun juridikoaren gehikuntza dira zerga betebeharren berezko betetzea nabarmenki sustatzen duten elementuak; horrela bada, 2014. urtean enfasi handia jarriko da hurrengo jarduketara arlo haue-
tan:

- Enpleguaren sustapena eta garapena eta teknika eta baliabide elektronikoen, informatikoen eta telematikoen aplikazioa, bereziki autoliquidazioak eta aitorpenak egiteko laguntzara bideratua.
- Herritarren kontzientzia fiskal kolektiboa indartzea herritarrei, oro har, eta profesiona-
lei, enpresa txiki eta ertainei, unibertsitateei, ikastetxeei eta bestelako kolektiboek zuzen-
dutako komunikazio programen bitartez.

6. Lurralde historikoetan indarrean dagoen arau-
diaren kasuren batean dauden entitateei identi-
fikazio fiskalaren zenbakia ezeztatzea.

III. ARAUTZEKO ETA KOBRAZKEKO JARDUERAK.

Euskal Autonomia Erkidegoko foru ogasuneko ku-
deaketa eta ikuskatze organoek garatutako zer-
gak aplikatzeko prozeduren objektu diren
zergadunen zerga egoera egiaztatu, ikertu, eta
beharrezkoa balitz arautzera zuzendutako jardue-
ren atalean, baita bilketa organoek zergadun be-
hartuek dituzten zorrak borondatezko epean zein
epe exekutiboan ordaintzea lortzeko garatutako
jardueren atalean, 2014. urtean honako esparru
hauek bereziki nabarmenduko dira:

1. Aldizkako aitorpenaren zergen autoliquidazioa
eta, bereziki, Ondareari buruzko eta Aberastasu-
naren eta Fortuna Handien gaineko Zergena aur-
keztu ez dituzten zergadunak.

Dado que tanto la reducción de los costes indi-
rectos de los obligados tributarios en el cumpli-
miento de sus obligaciones fiscales como el
incremento de su seguridad jurídica se configu-
ran como elementos que fomentan significativa-
mente el cumplimiento espontáneo por los
obligados tributarios de sus obligaciones fiscales,
durante el año 2014 se hará especial énfasis en
las siguientes áreas de actuación:

- Fomento y desarrollo del empleo y aplica-
ción de técnicas y medios electrónicos, in-
formáticos y telemáticos, especialmente
dirigida a asistencia en la realización de
autoliquidaciones y declaraciones.
- Fortalecimiento de la conciencia fiscal co-
lectiva de los ciudadanos, mediante pro-
gramas de comunicación dirigidos a
ciudadanos en general y a profesionales,
pequeñas y medianas empresas, universi-
dades, colegios y otros colectivos.

6. Revocación del número de identificación fiscal
de las entidades que se encuentren en alguno
de los supuestos establecidos por la normativa vi-
gente en cada uno de los Territorios Históricos.

III. ACTUACIONES DE REGULARIZACIÓN Y COBRO.

Dentro de las actuaciones encaminadas a la
comprobación, investigación o verificación y, en
su caso, regularización de la situación tributaria
de los obligados objeto de los procedimientos de
aplicación de los tributos desarrollados por los ór-
ganos de gestión e inspección de las Haciendas
Forales del País Vasco, así como dentro de las ac-
tuaciones desarrolladas por los órganos de re-
caudación para obtener el pago por los
obligados tributarios, tanto en período voluntario
como en período ejecutivo, de sus deudas tribu-
tarias, durante el año 2014 se realizará una espe-
cial incidencia en los siguientes ámbitos:

1. Obligados tributarios que no hubieran presen-
tado autoliquidación de los impuestos de decla-
ración periódica, y en particular, del Impuesto
sobre el Patrimonio y del Impuesto sobre la Ri-
queza y las Grandes Fortunas.

2. Zergaldi gabeko zergen autolikidazioa eta, bereziki, Ondare Eskualdaketei eta Egintza Juridiko Dokumentatuei buruzko Zergarena aurkeztu ez duten zergadunak.

3. Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergan zein Sozietateen gaineko Zerga eta Balio Erantsiaren gaineko Zergan zergadun behartuek aurkeztutako itzultze eskaeren kontrola areagotzea.

Bereziki zergadunek Balio Erantsiaren gaineko Zergan egindako itzulketa eskabideak kontrolatzeko jarduketak handituko dira, arreta berezia jarri Hileko Itzulketa Erregistroan inskribatutako zergadunengan; gauzak horrela, ikerketa jarduketa trinkoak eramango dira aurrera arrisku fiskalik handiena duten zergadunei dagokienez, beharrezkoa izanez gero.

4. Pertsona fisiko eta juridikoek eta nortasun juridikorik gabeko erakundeek garatutako jarduera ekonomikoen tributazioaren erregularitasunaren kontrol integrala. Bereziki:

- a) Itzulketa eskaera garrantzitsuak dituzten jarduera ekonomikoak eta hirugarrenek egotzitako gastuekin bat ez datozela deklaraturako gastuak dituztenak.
- b) Kreditu edo zorpeko txartelen edo antzekoen bitartez kobratzeko kudeaketa sistemari atxikitako gailuen titularrak.
- c) Faktura irregularren edo benetako eduki ekonomikorik gabeko fakturen egileak eta hartzaileak diren zergadunak eta, bereziki, tributazio araubide objektiboetan sarturik dauden zergadunak, bai Pertsona Fisikoen Errentaren gaineko Zergan bai Balio Erantsiaren gaineko Zergan.
- d) Handizkako enpresen kontrola eta, bereziki, txikizkako merkatariei produktuak barnatzen dizkietena.

2. Obligados tributarios que no hubieran presentado autoliquidación de los impuestos sin periodo impositivo, y en particular, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

3. Intensificación del control de las solicitudes de devolución formuladas por los obligados tributarios tanto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

En particular, se intensificarán las actuaciones de control respecto de las solicitudes de devolución formuladas por los obligados tributarios en el Impuesto sobre el Valor Añadido, con especial incidencia en relación con los contribuyentes inscritos en el Registro de Devolución Mensual, y mediante, en su caso, la realización de actuaciones intensivas de investigación en relación con los obligados tributarios que presenten indicios de riesgo fiscal más elevados.

4. Control integral de la regularidad de la tributación de las actividades desarrolladas por las personas físicas y jurídicas y por las entidades sin personalidad jurídica. En concreto:

- a) Actividades económicas con importantes solicitudes de devolución y con gastos declarados no congruentes con los imputados por terceros.
- b) Titulares de dispositivos adheridos al sistema de gestión de cobros a través de tarjetas de crédito o de débito o similares.
- c) Obligados tributarios emisores y receptores de facturas irregulares o sin contenido económico real, y en particular, aquellos obligados tributarios que están incluidos en regímenes objetivos de tributación, tanto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como en el Impuesto sobre el Valor Añadido.
- d) Control de las empresas mayoristas y, en particular, de las distribuidoras de productos a comerciantes minoristas.

- e) Euren jarduera arrisku fiskal handiko bestelako sektore batzuetan garatzen duten zergadunak, hala nola profesional liberalak, edo azken kontsumitzaileak hartzaile dituen negozioak, jarduera bolumen handikoak, edo krisialdi ekonomikoaren garaian onura bereziak atera dituzten jarduera sektoreak.

5. Kontuan atxikipenak eta diru-sarrerak sartzeko betebeharrak duten zergadun behartuak kontrolatzea sustatzea, bereziki laneko errenten gaineko kontrola eta ordaintzen duten higiezinaren kapitalaren gainekoa.

Bereziki, enpresak enplegatuei ordaintzen dizkieten atxikipen eta kargarik gabeko dieta gisa aitortutako kopuruen erregularatasuna kontrolatzeko jarduketak burutuko dira.

6. Onura fiskalak ziurtatzen dituzten edo kenkariak edo aurreko epeetan izandako bestelako pizgari fiskalak finkatzeko betebeharrak konplitzeko epeak igarota dituzten autolikidazioak kontrolatzea, sortzapen ekitaldian aplikazioaren objektu izan edo ez.

7. AEATren, foru aldundien eta Eusko Jaurlaritzaren arteko zergen kontrolari eta akta bakunei buruzko lan taldeetan onartutako akordioak betetze aldera, zergapeko hauek egiaztatuko dira: lurralde bakoitzean egindako eragiketen bolumenaren proportzioan, zergak foru administrazioetan eta lurralde erkideko administrazioan ordaintzen dituzten zergadun behartuak.

8. Lurralde historikoetako Zergen Foru Arau Orokorretan xedatutako informatzeko beharra betetz, zergadun behartuak eta hirugarren pertsonen emandako informazioan inkoherentzia nabarmenak izatea.

9. Justifikatu gabeko ondare irabaziak. Zehatzago esateko, aitortutako errendimendu mailekin bat ez datorren ekonomia gaitasun altua erakusten

- e) Obligados tributarios que desarrollan su actividad en otros sectores económicos de elevado riesgo fiscal, tales como, profesionales liberales, o negocios cuyos destinatarios sean los consumidores finales, con un elevado volumen de actividad, o sectores de actividad especialmente favorecidos en períodos de crisis económica.

5. Intensificación del control sobre los obligados a practicar e ingresar retenciones e ingresos a cuenta, especialmente sobre las rentas del trabajo y del capital inmobiliario que satisfagan.

En particular, se realizarán actuaciones de control de la regularidad de las cantidades declaradas como dietas exentas de retención y gravamen por las empresas pagadoras de las mismas a sus empleados.

6. Control de las autoliquidaciones en las que se acrediten beneficios fiscales, sean o no objeto de aplicación en el propio ejercicio de generación o en las que venzan los plazos para el cumplimiento de los requisitos de consolidación de deducciones u otros incentivos fiscales acreditados en periodos anteriores.

7. En cumplimiento de los acuerdos adoptados en los grupos de trabajo AEAT-Diputaciones Forales y Gobierno Vasco sobre Control Tributario y Actas Únicas, se procederá a la comprobación de obligados tributarios que tributen a las Administraciones tributarias forales y a la Administración de territorio común en proporción al volumen de operaciones realizado por el obligado en cada uno de estos territorios.

8. Obligados tributarios que presenten incoherencias relevantes entre la información declarada por los mismos en sus diferentes declaraciones tributarias y/o la suministrada por terceros en cumplimiento de la obligación de suministro de información recogida en la Norma Foral General Tributaria de cada uno de los Territorios Históricos.

9. Ganancias patrimoniales no justificadas. En concreto, se verificará la regularidad de la situación tributaria de aquellos obligados tributarios

duten kanpo zeinu esanguratsuak dituzten zergadun behartuen zerga egoeraren erregularitasuna ikuskatuko da.

Zergadunak kontrolatzeko jarduketa zehatzak eramango dira aurrera, baldin eta txekak kobratu badituzte edo kopuru handiko mugimenduak eskudirutan egin badituzte edo atzeriko entitateetan kontuen titularrak badira.

10. Pertsonen edo lotutako erakundeen arteko operazioak kontrolatzeko jarduketak, oinarri ekonomikorik ez dutenak edo merkatuz bestaldeko balio nabarmen batean egiten direnak antzema-teko.

Bereziki, pertsona juridikoak erabiltzen dituzten profesionalek eta sozietateen administratzaileek eta lotutako beste pertsona batzuek egiten dituzten operazioak egiaztatzeko jarduketak eramango dira aurrera, euren kargua betetzeagatik ordainsaririk jasotzen ez dutenean edo oso ordainsari urriak jasotzen dituztenean; halaber, egiaztatuko da, lotutako sozietateekin egiten diren operazioei dagokienez, merkatu balioan baloratzeko betebeharra bete den ala ez.

11. Higiezinaren negozioei dagozkien zerga ordaintzaren kontrol integrala, zehatzago esateko, higiezinaren errentamenduetatik eratorritako errentak.

12. Zerga zorra egiaz kobratzeko jarduerak, bereziki zorrak ordaintzean hirugarren pertsona arduradunari elkartasuneko erantzukizuna edo subsidiarioa desbideratzeko jarduerak, jarduera oinordetzan emateagatik zein zerga araudian horretarako jasotako kasuetako edozein betez gero, kautelazko neurriak hartzea eta hartzekodunen konkurtsoan dauden entitateen gaineko jarduerak.

que presenten signos externos relevantes que manifiestan una capacidad económica elevada que no se corresponde con los niveles de rendimientos declarados.

Se realizarán actuaciones específicas de control sobre obligados tributarios que hayan cobrado cheques o realizado movimientos de efectivo de elevado importe o sean titulares de cuentas en el extranjero.

10. Actuaciones de control de las operaciones entre personas o entidades vinculadas, con el fin de detectar aquéllas que carezcan de sustrato económico o que se realicen a un valor notoriamente distinto del de mercado.

En particular, se realizarán actuaciones de comprobación de las operaciones realizadas por profesionales que actúan a través de personas jurídicas interpuestas y por los administradores de sociedades y otras personas vinculadas, cuando no obtengan retribución alguna por el desempeño de su cargo u obtengan retribuciones muy reducidas y se comprobará el cumplimiento de la obligación de valorar a valor de mercado las operaciones realizadas con sociedades vinculadas.

11. Control integral de la tributación correspondiente a los negocios inmobiliarios, en particular, las rentas derivadas de arrendamientos inmobiliarios.

12. Actuaciones encaminadas al cobro efectivo de la deuda tributaria, en especial realizando actuaciones de derivación de responsabilidad solidaria o subsidiaria a terceros responsables en el pago de las deudas, bien por sucesión de actividad o por cualquiera de los supuestos habilitantes recogidos en la normativa tributaria, adopción de medidas cautelares y actuaciones sobre entidades en concurso de acreedores.

LANKIDETZA HITZARMENA, SOZIETATEEN GAI-NEKO ZERGAREN FORU ARAUDIAN JASOTAKO IKERKETA, GARAPEN ETA BERRIKUNTZAKO JARDUERENGATIKO KENKARIA APLIKATZEKO TXOSTENAK EGITE ALDERA

HITZARMENAREN SINATZAILEAK

ARABAKO FORU ALDUNDIKO OGASUN, FINANTZA ETA AURREKONTU SAILA

BIZKAIKO FORU ALDUNDIKO OGASUN ETA FINANTZA SAILA

GIPUZKOAKO FORU ALDUNDIKO OGASUN ETA FINANTZA DEPARTAMENTUA

SOCIEDAD PARA LA TRANSFORMACIÓN COMPETITIVA - ERALDAKETA LEHIAKORRERAKO SOZIETATEA, S.A.

ELKARTU DIRA

Arabako Foru Aldundiko Ogasun, Finantza eta Aurrekontu Saila, foru diputatu D. Aitor Uribesalgo Lorenzo jaunak ordezkatur,

Bizkaiko Foru Aldundiko Ogasun eta Finantza Saila, foru diputatu Jose Maria Iruarizaga Artaraz jaunak ordezkatur,

Gipuzkoako Foru Aldundiko Ogasun eta Finantza Departamentua, foru diputatu Helena Franco Ibarzabal andreak ordezkatur eta

Eraldaketa Lehiakorrerako Sozietatea, S.A (aurretik SPRI), zuzendari nagusi Alexander Arriola Lizarriturri jaunak ordezkatur,

AZALPENAK

LEHENA.- Sozietateen gaineko Zergaren foru araudiak dioenez, ikerketa, garapen eta berrikuntzako jarduerak sustatzeko kenkariak aplikatze aldera, erregelamendu bidez ezarritako organoak egingadako txosten arrazoitua aurkeztu ahal izango da, non adieraziko duten bete egiten dituztela zer-

CONVENIO DE COLABORACIÓN EN MATERIA DE EMISIÓN DE INFORMES A LOS EFECTOS DE LA APLICACIÓN DE LA DEDUCCIÓN POR ACTIVIDADES DE INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO E INNOVACIÓN DE LA NORMATIVA FORAL DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

ENTRE

EL DEPARTAMENTO DE HACIENDA, FINANZAS Y PRESUPUESTOS DE LA DIPUTACIÓN FORAL DE ÁLAVA

EL DEPARTAMENTO DE HACIENDA Y FINANZAS DE LA DIPUTACIÓN FORAL DE BIZKAIA

EL DEPARTAMENTO DE HACIENDA Y FINANZAS DE LA DIPUTACIÓN FORAL DE GIPUZKOA

LA SOCIEDAD PARA LA TRANSFORMACIÓN COMPETITIVA - ERALDAKETA LEHIAKORRERAKO SOZIE-TATEA, S.A.

REUNIDOS

El Departamento de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de la Diputación Foral de Álava, representado por su titular D. Aitor Uribesalgo Lorenzo,

El Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia, representado por su titular D. José María Iruarizaga Artaraz,

El Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa, representado por su titular Dña. Helena Franco Ibarzabal y

La Sociedad para la Transformación Competitiva, S.A. (en adelante SPRI) representada por su Director General D. Alexander Arriola Lizarriturri,

EXPONEN

PRIMERO.- La normativa foral del Impuesto sobre Sociedades, al regular la aplicación de las deducciones para incentivar las actividades de investigación y desarrollo e innovación, contempla la existencia de un informe motivado emitido por el órgano que reglamentariamente se esta-

gadunaren jarduerak ikerketa eta garapentzat edo berrikuntza teknologikotzat, hurrenez hurren. Halaber, adierazten da txosten arrazoituek lotu egingo dutela Zerga Administrazioa, jardueraren izaerari dagokionez nahiz hura ikerketa, garapen edo berrikuntzako jarduerak gisa kalifikatzeari dagokionez.

Nolanahi ere, aipatutako araudiak zehazten duen bezalaxe, Zerga Administrazioak egiaztatu behar du ea inbertsioak eta gastuak benetan egin diren eta egindako jarduerak txostenean jasotakoei egokitzen zaizkien; horretarako, beharrezko deritzon justifikazioa eska dezake edonoiz.

BIGARRENA.- SPRI Eusko Jaurlaritzako Ekonomia-ren Garapen eta Lehiakortasun Sailari atxikitako sozietate publikoa da, industria-, merkataritza- eta turismo-sektorearen esparruan. Hona hemen bere egitekoak:

- a) Enpresa-sustatzeari laguntzea; horretarako, azterlanak egingo dira, eta kudeaketa, finantza, ekonomia eta teknika alorreko zerbitzuetarako aholkularitza eta bestelakoa emango da, besteak beste.
- b) Enpresa berrien sorrera sustatzea, bai eta dagoeneko sortuta daudenen zabalkundea ere, bereziki teknologiaren garapenari eta esportazioari erreparatuta.
- c) Enpresen baterako jarduketak eta haien arteko lankidetzak sustatzea, horrek haien lehiakortasuna sendotzeko balio badu.
- d) Izaera osagarri laguntzea enpresak saneatu eta birmoldatzeko prozesuetan eragindako aldean ahaleginei, betiere bideragarritasun baldintzak betetzen badituzte.
- e) Ikerketa eta garapen proiektuak sustatzea, garapen berrietan nahiz industriaren eta horiei lotutako zerbitzuen alorreko produktuetan.

blezka relativo al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos exigidos para calificar las actividades del contribuyente como investigación y desarrollo o innovación, respectivamente. Se especifica además que estos informes motivados vinculan a la Administración tributaria en lo que se refiere a la naturaleza y calificación de estas actividades.

No obstante, tal y como indica la mencionada normativa, corresponde en todo caso a la Administración tributaria la comprobación de la efectiva realización de las inversiones y gastos y la adecuación de las actividades realizadas a las contempladas en el informe emitido, pudiendo recabar para ello, en cualquier momento, la justificación que estime necesaria.

SEGUNDO.- SPRI, es una sociedad pública adscrita al Departamento de Desarrollo Económico y Competitividad del Gobierno Vasco que, en el ámbito del sector industrial, del sector comercial y del sector turístico, tiene por objeto:

- a) Contribuir a la promoción empresarial mediante la realización de estudios, prestación de asesoramiento de servicios en los ámbitos de gestión, económico, técnico y otros de interés empresarial.
- b) Fomentar la creación de nuevas empresas, así como la expansión de las ya establecidas, prestando particular atención al desarrollo tecnológico y a la exportación.
- c) Fomentar las actuaciones comunes y de cooperación entre empresas cuando ello conduzca a reforzar su competitividad.
- d) Apoyar con carácter complementario los esfuerzos de las partes implicadas en los procesos de saneamiento y reconversión de empresas, siempre que reúnan condiciones objetivas de viabilidad.
- e) Fomentar los proyectos de investigación y desarrollo tanto de nuevos procesos como de nuevos productos y servicios conexos.

- f) SPRI SArekin xedearekin eginkizunarekin lotutako beste edozein

HIRUGARRENA.- Aurrekoa dela eta, hitzarmena sinatzen duten entitateak interesatuta daude lankidetzan hitzarmen honen bidez elkarrekin lankidetzan aritzeaz, lehen azalpen atalean aipatutako erregulazioa osatzeko asmoz, ikerketa, garapen eta berrikuntzako jarduerak babestu eta sustatzeko neurriak ezartze aldera.

Gauzak horrela, aldeek erabakitzen dute hitzarmen hau sinatzea

KLAUSULAK

LEHENA.- Hitzarmenaren xedea

Hitzarmen honen xedea da Foru Aldundietako Ogasun Departamentuen eta SPRIren arteko oinarrizko harreman esparrua ezartzea, zergadunen jarduerak ikerketa, garapen eta berrikuntzakotzat hartzeari buruzko txostenak egiteari begira, zergadunak Sozietateen gaineko Zergaren onura fiskaletara bildu daitezen.

BIGARRENA.- Lankidetzaren eremu objektiboa

SPRIk egingo ditu Sozietateen gaineko Zergaren foru arauetan adierazitako txosten arrazoituak, eta horietan jasota utziko du baldintzak betetzen ote diren dena delako lurralde historikoko zerga araudian txostenean aipatutako jarduerak ikerketa, garapen edo berrikuntzakotzat hartuak izateko. Era berean, SPRIren txostenean zehaztu behar dira jarduera horiei egotzitako gastu eta inbertsioen zenbatekoa.

HIRUGARRENA.- SPRIren betebeharrak

SPRIk konpromisoa hartzen du hitzarmen honetatik eratorritzen diren jarduketak egiteko, betiere Sozietateen gaineko Zergaren zerga araudian ikerketa, garapen eta berrikuntza alorreko kenka-

- f) Cualesquiera otras que tengan relación con el ejercicio de sus fines.

TERCERO.- Como consecuencia de lo anterior las entidades firmantes están interesadas en cooperar, mediante el presente convenio de colaboración, para complementar la regulación citada en el expositivo primero, con la finalidad de articular de una manera eficaz las medidas de apoyo y fomento de actividades de investigación y desarrollo e innovación.

De conformidad con lo expuesto, las partes deciden suscribir el presente convenio, que se regirá por las siguientes

CLÁUSULAS

PRIMERA.- Objeto del Convenio

Es objeto del presente Convenio establecer el marco básico de relaciones entre los Departamentos de Hacienda de las Diputaciones Forales y SPRI en materia de emisión de informes relativos a la calificación de las actividades de los contribuyentes como investigación y desarrollo o innovación, a fin de que éstos puedan acreditar esta naturaleza a efectos de acogerse a los beneficios fiscales del Impuesto sobre Sociedades.

SEGUNDA.- Ámbito objetivo de colaboración

SPRI emitirá los informes motivados a que se refieren las normas forales del Impuesto sobre Sociedades, haciendo constar si se cumplen los requisitos exigidos en la normativa tributaria del Territorio Histórico correspondiente para calificar las actividades objeto de informe como investigación y desarrollo o innovación. Asimismo, el informe de SPRI deberá identificar el importe de los gastos e inversiones imputados a dichas actividades.

TERCERA.- Obligaciones de SPRI

SPRI se compromete a realizar las actuaciones derivadas del presente convenio de acuerdo con lo que la normativa tributaria foral del Impuesto sobre Sociedades prevea en materia de

rien inguruan jasotakoaren arabera.

Bereziki, SPRIk konpromisoa hartzen du zergadunek eskatutako txostena epe hauetan egiteko:

- baldin eta eskaera urte naturaleko lehen seihilekoan egiten bada, urte naturalean bertan;
- baldin eta eskaera urteko bigarren seihilekoan egiten bada, urte naturalean edo ondorengo urteko lehen seihilekoan.

Era berean, SPRIk konpromisoa hartzen du, Foru Aldundietako Ogasun Departamentuek eskatuta, arrazoitutako txosten bat egiteko, zergadunen jarduerak ikerketa, garapen edo berrikuntzakotzat hartzeari buruz; eta hala badagokio, jarduera horiei egotzitako gastu eta inbertsioen zenbatekoa kuantifikatzeko.

LAUGARRENA.- Foru Aldundietako Ogasun Departamentuen betebeharrak

Izaera orokorrean, Foru aldundietako Ogasun Departamentuek konpromisoa hartzen dute SPRIri agindutako jarduerak hobeto egiteko behar den lankidetzara eta laguntza osoa emateko.

Aurreko klausularen azken paragrafoan aipatutako kasuetan, Ogasun departamentuek SPRIri bidaliko diote arrazoitutako txostenaren errekerimenduarekin batera txostena egiteko beharrezko argibidea. Txosten eskaera horrek SPRIk zergadunei eskatzen dien egitura eta edukia bera izan beharko du.

BOSGARRENA.- Datu pertsonalak babestea eta konfidentzialtasuna

Hitzarmen honetatik eratortzen den datu pertsonalak babesteko erregimena Datu pertsonalen babesari buruzko abenduaren 13ko 15/1999 Le-

deducciones por actividades de investigación y desarrollo e innovación.

En particular, SPRI se compromete a emitir su informe, a solicitud de los contribuyentes, en los siguientes plazos:

- si la solicitud se realiza en el primer semestre del año natural, a lo largo del propio año natural;
- si la solicitud se realiza en el segundo semestre del año, a lo largo de dicho año natural o en el primer semestre del siguiente.

Asimismo, SPRI a requerimiento de los Departamentos de Hacienda de las Diputaciones Forales, se compromete a emitir informe motivado relativo a la calificación de las actividades realizadas por los contribuyentes como investigación y desarrollo o innovación y, en su caso, cuantificar el importe de los gastos e inversiones imputables a dichas actividades.

CUARTA.- Obligaciones de los Departamentos de Hacienda de las Diputaciones Forales

Con carácter general, los Departamentos de Hacienda de las Diputaciones Forales se obligan a facilitar a SPRI toda la colaboración y apoyo que sea necesario para la mejor realización de las actividades encomendadas.

En los supuestos especificados en el último párrafo de la cláusula anterior, los Departamentos de Hacienda remitirán a SPRI, junto con el requerimiento de emisión de informe motivado, la información necesaria para la elaboración del informe, con la misma estructura y contenido que la exigida por SPRI en las solicitudes de informe a requerimiento de los contribuyentes.

QUINTA.- Protección de datos de carácter personal y confidencialidad

El régimen de protección de datos de carácter personal derivados de este Convenio será el previsto en la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de di-

geak eta hori garatzeko araudiak jasotakoa izango da.

Aurreko hirugarren klausularen azken paragrafoan aipatutako kasuetan, SPRIk igorritako ikerketa, garapen edo berrikuntzaren inguruko jardueren kalifikazioari buruzko txostenak peritazio teknikotzat hartuko dira.

Konfidentziala izango da Ogasuneko departamentuek SPRIri txostenak egiteko ematen dioten dokumentazioa.

Dokumentazio hori ezin izango da beste helburu batzuetarako erabili. Halaber, ez zaie dokumentazio horretako informazio edo daturik emango hirugarren pertsonari, ez baldin bada, arrazoi teknikoak direla-eta, kalifikazio txostenak egiteko hirugarren pertsona horien parte-hartzea beharrezkoa dela.

Kasu horietan, SPRIk honako konpromiso hau hartzen du: txostenak egiten diren bitarteko faseetan esku hartzen duten pertsona guztiei betearaziko die sekretua eta konfidentzialtasuna gordetzeko eginbeharra.

SEIGARRENA.- Hitzarmena gauzatzeko antolaketa. Gatazkak konpontzea

Hitzarmen hau gauzatzeko behar diren ekintzak koordinatzearen, eta, orobat, horiek gainbegiratu, jarraitu nahiz kontrola egiteko, Koordinazio eta Jarraipen Batzorde Mistoaren eratuak da, sei ordezkari osatua. SPRIk hiru ordezkari izendatuko ditu, eta Foru Aldundietako Ogasun eta Finantza Departamentuek ordezkari bana izendatuko dute.

Aholkulari gisa, eta hitz egiteko aukeraz, egoki jotzen den beste edozein funtzionariok edo aholkularik hartu ahal izango du parte batzordean.

Batzordea bi aldeetako edozeinek eskatuta bilduko da, sei hilean behin gutxienez, lankidetzaren emaitzak eta gorabeherak aztertzeko.

Hitzarmen hau interpretatzean, aplikatzean eta betetzerakoan gerta litezkeen desadostasunak

ciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal, y en su normativa de desarrollo.

En los supuestos especificados en el último párrafo de la cláusula Tercera anterior, los informes relativos a la calificación de las actividades de investigación y desarrollo e innovación emitidos por SPRI tienen la consideración de peritaje técnico.

La documentación facilitada a SPRI por los Departamentos de Hacienda para la realización de los informes tendrá carácter confidencial.

No podrá utilizarse para otros fines distintos ni proporcionar a terceras personas datos o información alguna relacionada con dicha documentación, salvo cuando, por razones técnicas, la intervención de terceras personas resulte necesaria para la emisión de los informes de calificación.

En estos casos, SPRI se compromete a hacer cumplir el mismo deber de secreto y confidencialidad a todas las personas que intervengan en cualquier fase de la emisión de los informes.

SEXTA.- Organización para la ejecución del Convenio. Solución de conflictos

Con el fin de coordinar las actividades necesarias para la ejecución del presente Convenio, así como para llevar a cabo su supervisión, seguimiento y control, se creará una Comisión Mixta de Coordinación y Seguimiento, compuesta por tres representantes nombrados por SPRI y un representante nombrado por el Departamento de Hacienda de cada una de las Diputaciones Forales.

En calidad de asesores podrán incorporarse cualesquiera otros funcionarios o asesores que se considere necesario, con derecho a voz.

La Comisión se reunirá a instancia de cualquiera de las partes y, al menos, una vez cada seis meses, para examinar los resultados e incidencias de la colaboración realizada.

Las controversias que puedan surgir en la interpretación, aplicación y ejecución del presente

koordinazio eta jarraipen batzorde mistoak argituko ditu.

ZAIZPIGARRENA.- Indarraldia

Hitzarmen hau indarrean izango da sinatzen den egunaren biharamunetik 2015ko abenduaren 31ra bitartera. Automatikoki berrituko da urtez urte, baldin eta aldeetako batek ez badu amaiera gatzigatzen gutxienez indarraldia amaitu aurreko hilabetearen. Nolanahi ere, Sozietateen gaineko Zergaren barruan ikerketa, garapen eta berrikuntza alorra sustatzen duen zerga araudiak baldintzatzen du hitzarmen hau.

Hitzarmenaren edukia edozein momentutan eguneratu edo aldatu daiteke, erakundeak ados jarrita. Horretarako, aldeek dena delako gehigarria izenpetuko dute.

Hitzarmen hau indarrean sartzen den egunean indargabeturik geratuko da erakunde berek 2009ko apirilaren 29an sinatutakoa.

ZORTZIGARRENA.- Zuzenbide araubidea

Lankidetzak hitzarmen hau administrazio alorrekoa da, eta berariaz geratzen da Sektore Publikoko Kontratuen azaroaren 14ko 3/2011 Legearen Testu Bategina esparrutik kanpo, bertako 4.1.d) artikuluan jasotako zerrendaren arabera.

Bilbo, 2014ko azaroaren 7a

Arabako Foru Aldundiko Ogasun, Finantza eta Aurrekontu Saila / Departamento de Hacienda, Finanzas y Presupuestos de la Diputación Foral de Álava

Aitor Uribealgo Lorenzo

Gipuzkoako Foru Aldundiko Ogasun eta Finantza Departamentua / Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa

Helena Franco Ibarzabal

Convenio serán resueltas por la Comisión Mixta de Coordinación y Seguimiento.

SÉPTIMA.- Plazo de vigencia

El presente Convenio tendrá vigencia desde el día siguiente al de su firma hasta el 31 de diciembre de 2015, renovándose de manera automática anualmente si ninguna de las partes lo denuncia con una antelación mínima de un mes a la finalización del plazo de vigencia, y queda supeditado en todo caso a la vigencia de la normativa tributaria incentivadora en materia de investigación y desarrollo e innovación del Impuesto sobre Sociedades.

El contenido del presente Convenio podrá ser actualizado o modificado de mutuo acuerdo en cualquier momento, a cuyo efecto las partes suscribirán la correspondiente Adenda al mismo.

Queda sin efecto desde el día de la entrada en vigor de este Convenio el firmado en fecha 29 de abril de 2009 por las mismas Instituciones.

OCTAVA.- Régimen Jurídico

El presente Convenio de Colaboración es de carácter administrativo, expresamente excluido del ámbito del Texto Refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, conforme a su artículo 4.1.d).

Bilbao, 7 de noviembre de 2014

Bizkaiko Foru Aldundiko Ogasun eta Finantza Saila / Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia

José María Iruarizaga Artaraz

Sociedad para la Transformación Competitiva – Eraldaketa Lehiakorerrako Sozietatea, S.A.

Alexander Arriola Lizarriturri

CONSULTA 2014.4.14.1 – IRPF: Imputación temporal concepto retributivo de carácter variable (en función de objetivos) satisfecho al personal.

HECHOS PLANTEADOS

La sociedad limitada unipersonal, abona cada año, a determinados empleados, un concepto retributivo condicionado por la consecución o no de determinados objetivos, tanto a nivel de empresa como personales de cada trabajador, por tanto es un rendimiento VARIABLE.

El cálculo del rendimiento VARIABLE solo se realiza tras la formulación de las cuentas anuales, dentro del plazo establecido por el artículo 253 de la Ley de Sociedades de capital, por lo que resulta exigible y se abona en abril del ejercicio siguiente.

CUESTIÓN PLANTEADA

Si las percepciones identificadas como variables deben en todo caso imputarse al ejercicio en que resultan exigibles, debiendo adicionar el importe percibido en concepto de VARIABLE al salario ordinario a la hora de determinar el tipo de retención aplicable para cada año.

Si debe o no rellenarse la casilla "devengo" en el modelo 190 de cada ejercicio en el que se produzca el pago de esas cantidades variables.

CONTESTACIÓN

Los rendimientos retributivos VARIABLES sobre los que se consulta, no son conocidos mientras se desarrolla la actividad económica anual, de la empresa consultante ya que se van produciendo a medida que se desarrollan las operaciones económicas, y en su obtención, o no, juegan dos variables como es el resultado de la actuación personal de cada trabajador a retribuir y el resultado final de toda la actividad económica de la

empresa. Debido a ello no se pueden cuantificar económicamente hasta finalizar la actividad económica del año y realizar las cuentas anuales, para lo cual existe un plazo de tres meses después de la finalización del ejercicio según lo dispuesto en el art. 253 de ley 1/2010 de 2 de julio de Sociedades de Capital.

El artículo 57 de la Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas dispone en su número 1-a) "En particular, los rendimientos del trabajo y del capital se imputarán al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor".

Conforme con esta regla de imputación, el concepto retributivo extraordinario objeto de consulta, denominado VARIABLE procederá imputarlo al período impositivo de su exigibilidad, circunstancia ésta última que cabe entender se produzca en el ejercicio siguiente al de la consecución, de los objetivos personales y empresariales establecidos por la empresa, ya que solo en el ejercicio posterior puede procederse al cálculo que exige el cierre del ejercicio.

Estos rendimientos por tanto formarán parte de la masa salarial computable en el ejercicio de la exigibilidad a efectos del cálculo del porcentaje de retención aplicable en el ejercicio tal y como lo dispone el artículo 106-4 del Decreto Foral 76/2007 de 11 de diciembre que establece "El porcentaje de retención se calculará teniendo en cuenta las retribuciones dinerarias y en especie tanto fijas como variables que sean previsibles".

Por otra parte y en referencia a la segunda parte de la consulta planteada El artículo 127-2-h) del Decreto Foral 76/2007 de 13 de diciembre dispone que "El retenedor o el obligado a ingresar a cuenta deberá presentar, en los primeros 25 días naturales del mes de enero, un resumen anual de las retenciones e ingresos a cuenta efectuados en el año inmediato anterior, inclu-

yendo también las cantidades reintegradas al pagador procedentes de rentas devengadas en ejercicios anteriores". En este caso y dado que las rentas son exigibles en año siguiente al de su producción, no deberá rellenar la casilla devengo del modelo 190, ya que se entienden imputables al ejercicio de la declaración del modelo.

CONSULTA 2014.8.7.2 – IS: Calificación de préstamos participativos concedidos a otras sociedades por parte de una sociedad patrimonial.

HECHOS PLANTEADOS

La consultante ostenta en su activo dos préstamos participativos concedidos a dos sociedades que desarrollan una actividad económica a los efectos del artículo 14 de la Norma Foral 37/2013 y dispone de más del 5% de los derechos de voto en dichas sociedades.

Es objeto social de la consultante la concesión de préstamos participativos, contando con medios materiales y dos administradores mancomunados que perciben una remuneración de trabajo personal por la actividad desarrollada en la misma.

CUESTIÓN PLANTEADA

Se cuestiona si los préstamos participativos que ostenta la sociedad reciben la consideración de activos afectos a una actividad económica, en orden a la no consideración de la consultante como sociedad patrimonial, o si es posible considerar los supuestos de exclusión de dichos préstamos, de acuerdo con la normativa del artículo 14.2 de la Norma Foral 37/2013, por nacer de una relación contractual, vincularse a la actividad de la prestataria y ser calificados legalmente en determinados supuestos como fondos propios.

CONTESTACIÓN

El artículo 14 de la Norma Foral 37/2013 del Impuesto sobre Sociedades regula el régimen de las sociedades patrimoniales.

En particular establece la letra a) del apartado 1 del artículo 14 que a los efectos del Impuesto sobre Sociedades tendrán la consideración de sociedades patrimoniales aquellas en las que, al menos durante noventa días del período impositivo, más de la mitad de su activo esté constituido por valores o más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas.

Para determinar si existe actividad económica o si un elemento patrimonial se encuentra afecto a la misma, habrá de estarse a lo dispuesto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En este sentido, el artículo 26 de la Norma Foral 33/2013 de dicho Impuesto establece que se considerarán elementos patrimoniales de una actividad económica los necesarios para la obtención de los rendimientos, excluyéndose expresamente y en todo caso a "los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad y de la cesión de capitales a terceros".

Por su parte, la letra a) del apartado 2 del artículo 14 establece que, a efectos del cumplimiento de lo dispuesto en la letra a) del apartado 1 anterior, no computarán como valores los siguientes:

"- Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.

- Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.
- Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.
- Los que otorguen, al menos, el 5 por ciento de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que, a estos efectos, se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no cumpla el requisito establecido en la letra a) del apartado 1 anterior."

La entidad consultante integra en su activo dos préstamos participativos concedidos a dos sociedades respecto de las cuales reúne también la cualidad de ser socio, disponiendo de más del 5% de los derechos de voto en ambas sociedades.

En una primera consideración, la entidad realiza un análisis del régimen jurídico de los préstamos

participativos, concluyendo que la verdadera naturaleza de éstos, es la de ser activos financieros asimilables a los fondos propios afectos a una actividad económica.

La tipificación normativa de los préstamos participativos tuvo lugar en la década de los ochenta en el marco de las normas sobre reconversión y reindustrialización. En el año 1996 se da una orientación legal distinta a esta figura, abriéndose a la totalidad de los sectores y quedando definida por el Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, en su artículo 20, como sigue:

"Uno. Se considerarán préstamos participativos aquellos que tengan las siguientes características:

- a) La entidad prestamista percibirá un interés variable que se determinará en función de la evolución de la actividad de la empresa prestataria. El criterio para determinar dicha evolución podrá ser: el beneficio neto, el volumen de negocio, el patrimonio total o cualquier otro que libremente acuerden las partes contratantes. Además, podrán acordar un interés fijo con independencia de la evolución de la actividad.
- b) Las partes contratantes podrán acordar una cláusula penalizadora para el caso de amortización anticipada. En todo caso, el prestatario sólo podrá amortizar anticipadamente el préstamo participativo si dicha amortización se compensa con una ampliación de igual cuantía de sus fondos propios y siempre que éste no provenga de la actualización de activos.
- c) Los préstamos participativos en orden a la prelación de créditos, se situarán después de los acreedores comunes.
- d) Los préstamos participativos se considerarán patrimonio neto a los efectos de reducción de capital y liquidación de sociedades previstas en la legislación mercantil.

(...)."

La entidad consultante subraya el contenido de la letra d) del artículo transcrito para argumentar que los préstamos participativos tienen la naturaleza de patrimonio neto en los supuestos de reducción de capital y de liquidación de sociedades, como así se refleja en la resolución de 20 de diciembre de 1996 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas y en otros supuestos en la Sentencia del TSJ de Cataluña 640/2012.

Debe, sin embargo, señalarse que esta letra d) del artículo 20 del Real Decreto - Ley 7/1996 en su redacción original establecía lo siguiente: "d) Los préstamos participativos tendrán la consideración de fondos propios a los efectos de la legislación mercantil."

Fue la Disposición Adicional Segunda de la Ley 10/1996, de 18 de diciembre, bajo el título de "consideración mercantil de los préstamos participativos" la que con tanta cercanía en el tiempo a la aprobación inicial introdujo esta modificación en la letra d), posteriormente actualizada (patrimonio neto versus patrimonio contable) por la Ley 16/2007, que por sí misma resuelve la cuestión debatida. Desde el punto de vista mercantil, los préstamos participativos sólo tienen la consideración de patrimonio neto en dos supuestos: la reducción de capital y la liquidación de sociedades.

En refrendo de esta calificación mercantil se sitúan diversos pronunciamientos del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (en adelante, ICAC).

Como no podía ser de otro modo, la resolución de 20 de diciembre de 1996 del ICAC por la que se fijan criterios generales para determinar el concepto de patrimonio contable a efectos de los supuestos de reducción de capital y disolución de sociedades, considera a los préstamos participativos como partida a sumar para calcular el patrimonio contable, pero sólo en los supuestos antedichos y en base al sistema establecido de prelación (subordinada) de créditos para este tipo de préstamos.

Por otra parte, el cómputo de los préstamos participativos como patrimonio contable se haría, en

todo caso, en sede de la entidad prestataria incurso en un proceso de reducción de capital o de disolución, sin que de la legislación mercantil pueda derivarse que, ni aún en estos supuestos, la calificación de fondos propios deba extenderse en la entidad prestamista, pues su posición no es equiparable a la de un socio.

En consulta publicada en el BOICAC 53 de marzo de 2003, referida a la determinación del patrimonio neto contable a efectos de la distribución de beneficios, y con motivo de la confusión terminológica que el concepto de "patrimonio contable" generaba en el ámbito mercantil, se reproduce informe de la Abogacía General del Estado en los siguientes términos:

"Las expresiones "patrimonio neto contable" y "patrimonio neto", empleadas como términos sinónimos por el artículo 213 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, pueden ser definidas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en cuanto a la composición de las partidas que con signo positivo y negativo las hayan de integrar, de forma más restrictiva que la realizada, respecto de los términos de "haber", "patrimonio" y "patrimonio contable" por la resolución del referido Organismo autónomo de 20 de diciembre de 1996, por la que se fijan los criterios generales para determinar el concepto de patrimonio contable a los supuestos de reducción de capital y disolución de sociedades regulados en la legislación mercantil, (...) sin que dentro del concepto de "patrimonio neto contable" puedan venir comprendidos, en ningún caso, los préstamos participativos, de acuerdo con lo señalado en el artículo 20.d) del Real Decreto-Ley 7/1996 (...)"

En esta misma línea, en la respuesta a la consulta 2 publicada en el BOICAC 54, de junio de 2003, se establece que "los préstamos participativos, aparte de tener unas especiales características en cuanto a la remuneración de los intereses o a su devolución, no tienen ninguna excepcionalidad en cuanto a su contabilización. De tal forma que su registro deberá ajustarse a lo previsto en la norma de valoración 9ª. Créditos no comercia-

les, o bien en la norma 11ª. Deudas no comerciales, incluidas en la quinta parte del Plan general de Contabilidad, en función de que la empresa conceda o reciba el préstamo, respectivamente. (...) De la propia resolución (en referencia a la resolución de 20 de diciembre de 1996) se contempla que el préstamo participativo no goza de una característica especial en cuanto a su contabilización, y es sólo a efectos jurídico-mercantiles y en relación con determinadas circunstancias cuando adquiere una calificación específica".

Más recientemente, operada la modificación en el Plan General Contable, en contestación a consulta 1 del BOICAC 78, de junio de 2009, el ICAC se ha pronunciado sobre esta cuestión en los mismos términos: "(...) los préstamos participativos se clasificarán en alguna de las categorías a las que se refiere la NRV 9ª del PGC 2007. De acuerdo con los criterios previstos en la citada norma, con carácter general, la parte prestamista los clasificará como "préstamos y partidas a cobrar" y para la parte prestataria normalmente han de ser clasificados como "débitos y partidas a pagar".

En definitiva, en el ámbito mercantil, los préstamos participativos se configuran como auténticos préstamos. Frente a otras modalidades de préstamos, su particularidad radica en la forma en que se determina la retribución. Tal particularidad, no obstante, no anula el perfecto encaje de esta figura en un contrato de préstamo, por respetar todos los elementos esenciales que lo definen como tal: la entrega por parte del prestamista al prestatario de una cantidad de dinero que este último está obligado a devolverle en un plazo determinado y conforme a una retribución pactada, que en todo caso incluye un interés variable libremente pactado, que podrá o no ir acompañado de un interés fijo.

La calificación de préstamo participativo como patrimonio contable a efectos de la reducción de capital y de la disolución de sociedades no afecta a la naturaleza del contrato de préstamo, y en ningún caso equipara la situación del acreedor con la de los socios de la entidad prestataria, de modo que los préstamos participativos,

excepción hecha de los supuestos mencionados y en el ámbito mercantil, sólo pueden concebirse como una de sus fuentes de financiación externa y no como parte de sus fondos propios.

El diseño normativo de los préstamos participativos en el ámbito mercantil ha sido respetado en el ámbito fiscal, que sobre sus elementos definitorios esenciales no ha introducido novedad alguna.

La actual Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades mantiene un tratamiento fiscal favorable para la concesión de préstamos participativos ya recogido con anterioridad en la derogada Norma Foral 24/1996, aunque restringido al ámbito de las extintas sociedades de promoción de empresas.

Despejando toda duda acerca de la naturaleza de los préstamos participativos (ajustados al Real Decreto-Ley 7/1996) como una cesión a terceros de capitales propios, el artículo 31.5 de la Norma Foral 37/2013 establece la deducibilidad de los intereses devengados, tanto fijos como variables, de un préstamo participativo en determinadas condiciones, deducibilidad que no podría admitirse de tratarse de una retribución de fondos propios.

Reproduciendo la normativa mercantil, el interés variable que se fije en función de la evolución de la empresa podrá determinarse con relación al beneficio neto, al volumen de negocio, al patrimonio total o a cualquier otro rendimiento que libremente acuerden las partes. Las partes pueden acordar un interés fijo con independencia de la evolución de la entidad.

Precisamente el hecho de que el interés variable pueda percibirse aun en el caso de que la entidad prestataria obtenga un resultado negativo (por fijarse el interés variable, por ejemplo, con relación al volumen de negocio), pone de manifiesto una vez más la diferencia entre la posición del prestamista, titular de un préstamo participativo, y de un socio, titular de una acción o participación, y matiza y devalúa la afirmación de la consultante de que "la retribución del préstamo

está totalmente ligada a la evolución de la actividad de la prestataria y por tanto se está asumiendo el riesgo de la evolución de la actividad del prestatario".

El tratamiento fiscal de los préstamos participativos se completa en el artículo 39.3 de la Norma Foral 37/2013, por el que, bajo determinadas condiciones y en el ámbito de entidades vinculadas (pues el prestamista debe de participar directa o indirectamente en el capital o los fondos propios de la entidad prestataria en, al menos, el 25% o el 15% tratándose de entidades participadas co-tizadas), la parte de remuneración referida a los beneficios de la prestataria, no se integrará en base imponible.

Volviendo al contenido del artículo 14 de la Norma Foral 37/2013, en el mismo se establece que a los efectos del Impuesto sobre Sociedades tendrán la consideración de sociedades patrimoniales aquellas en las que, al menos durante noventa días del período impositivo, más de la mitad de su activo esté constituido por valores o más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas.

Por lo hasta aquí expuesto, los préstamos participativos, como medio de cesión a terceros de capitales propios y a los efectos del régimen fiscal de las sociedades patrimoniales, deben ser calificados como elementos no afectos de conformidad con el artículo 26 de la Norma Foral 33/2013 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Finalmente, por lo que respecta a la Sentencia del TSJ de Cataluña que la consultante menciona en su escrito, la falta de identidad respecto del supuesto sometido a consulta, impide cualquier consideración sobre la misma.

CONSULTA 2014.8.7.3 – IS: Cuestiona si las participaciones en la SICAV reciben la consideración de “valores” a efectos del posible tratamiento fiscal de la consultante como sociedad patrimonial.

HECHOS PLANTEADOS

La consultante ostenta en su patrimonio una participación mayoritaria en una Sociedad de Inversión de Capital Variable.

Es objeto de la sociedad consultante la adquisición, tenencia, disfrute, administración, gestión, dirección y enajenación de valores mobiliarios y activos financieros. Cuenta con dos administradores mancomunados que perciben de la compañía rendimientos de trabajo personal como consecuencia de la actividad desarrollada en la misma. Y cuenta, también, con distintos medios materiales para la gestión de las participaciones que ostenta en la SICAV.

CUESTIÓN PLANTEADA

Se cuestiona si las participaciones en la SICAV reciben la consideración de “valores” a efectos del posible tratamiento fiscal de la consultante como sociedad patrimonial.

CONTESTACIÓN

El artículo 14 de la Norma Foral 37/2013 del Impuesto sobre Sociedades regula el régimen de las sociedades patrimoniales.

En particular establece la letra a) del apartado 1 del artículo 14 que a los efectos del Impuesto sobre Sociedades tendrán la consideración de sociedades patrimoniales aquellas en las que, al menos durante noventa días del período impositivo, más de la mitad de su activo esté constituido por valores o más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades económicas.

Por su parte, la letra a) del apartado 2 del artículo 14 establece que, a efectos del cumplimiento de lo dispuesto en la letra a) del apartado 1 anterior, no computarán como valores los siguientes:

“- Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.

- Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.
- Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.
- Los que otorguen, al menos, el 5 por ciento de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación siempre que, a estos efectos, se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no cumpla el requisito establecido en la letra a) del apartado 1 anterior.”

La entidad consultante integra en su activo los valores representativos de su participación en una SICAV y plantea, acogiéndose al último de los supuestos transcritos, que estos valores no sean computados, en orden a determinar su no tributación bajo el régimen de sociedad patrimonial, puesto que:

- le otorgan unos derechos de voto superiores al 5%;
- los posee con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, para lo cual cuenta con la correspondiente organización de medios materiales y personales (dos administradores);
- y la entidad participada (SICAV) no cumple el requisito de que, al menos durante noventa días del periodo impositivo, más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto a actividades económicas.

Respecto de este último requisito, alega que los valores en los que invierte una SICAV no pueden ser computados como tales para determinar la composición de su propio activo, puesto que di-

chos valores son poseídos por la SICAV para dar cumplimiento a una obligación legal fijada en la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, por la que se regula a las Instituciones de Inversión Colectiva, concurriendo así el primer supuesto de exclusión del artículo 14.2 letra a) precitado.

Según refiere pues la consultante, los valores en la SICAV son representativos en más de un 5% de los derechos de voto y dispone de la adecuada organización de medios materiales y personales. Ambas cuestiones se sujetarían a la oportuna prueba documental.

Queda por determinar si los valores poseídos, a su vez, por la SICAV deben o no ser tenidos en cuenta a efectos de que esta última pudiera entenderse que tiene o no más de la mitad del activo constituido por valores. Y, en concreto, debe determinarse si los valores poseídos por la SICAV lo son en cumplimiento de una obligación legal.

El artículo 14 de la Norma Foral 37/2013 del Impuesto sobre Sociedades no especifica qué debe entenderse por “valor”, término ciertamente extenso en la normativa mercantil, aunque realiza una delimitación negativa de este tipo de bienes en algunos supuestos en los que su posesión es consecuencia del ejercicio de una actividad económica.

La Ley 35/2003 reguladora de las Instituciones de Inversión Colectiva establece este tipo de inversión como un instrumento de ahorro privilegiado para los inversores minoristas, convirtiéndolo en objetivo prioritario de la política financiera.

Son Instituciones de Inversión Colectiva “aquellas que tienen por objeto la captación de fondos, bienes o derechos del público para gestionarlos e invertirlos en bienes, derechos, valores u otros instrumentos financieros o no, siempre que el rendimiento se establezca en función de los resultados colectivos”. La definición se completa con los requisitos que a lo largo de los siguientes artículos establece la Ley.

De acuerdo con el artículo 9 de la Ley 35/2003 son sociedades de inversión aquellas Instituciones

de Inversión Colectiva que adoptan la forma de sociedad anónima y cuyo objeto social sea el referido. El número de accionistas de las sociedades de inversión no podrá ser inferior a 100, aunque reglamentariamente podrá establecerse un umbral distinto, atendiendo a los tipos de activos en que la sociedad materialice sus inversiones, a la naturaleza de los accionistas o a la liquidez de la sociedad.

La consultante no identifica en su escrito a la SICAV poseída ni concreta su participación en la misma, aun cuando pone de manifiesto la titularidad de una participación muy significativa, superior al 50% del capital social de la SICAV, que le permite ostentar la mayoría de los derechos de voto.

El artículo 29 define a las Instituciones de Inversión Colectiva de carácter financiero como "aquellas que tengan por objeto la inversión en activos e instrumentos financieros, conforme a las prescripciones definidas en esta ley y en su desarrollo reglamentario". Establece asimismo que "las sociedades de inversión deberán adoptar la forma de sociedad anónima y su capital social será susceptible de aumentar o disminuir dentro de los límites del capital máximo o mínimo fijado en sus estatutos, mediante la venta o adquisición por la sociedad de sus propias acciones, sin necesidad de acuerdo de la junta general. Su denominación deberá ir seguida de la expresión <<Sociedad de Inversión de Capital Variable>>, o bien de las siglas << SICAV>>".

El artículo 30 de la Ley 35/2003 establece la relación de activos aptos para la inversión a realizar por las Instituciones de Inversión Colectiva de carácter financiero, reglas sobre inversiones (coeficientes de liquidez, diversificación de riesgos, actividades no permitidas) y obligaciones frente a terceros (transparencia informativa).

En lo que se refiere a los activos e instrumentos financieros permitidos, la norma recoge una extensa lista de este tipo de bienes bajo un criterio de "liberalización de la política de inversión", tal y como se manifiesta en su Exposición de Motivos: "la experiencia de estos últimos años ha mos-

trado que es preferible abandonar el enfoque basado en multitud de categorías legales de IIC y en la limitación de los activos aptos para la inversión, introduciendo más flexibilidad y libertad a la hora de definir los perfiles inversores de las IIC".

Y añade la propia Exposición de Motivos, en referencia a las Instituciones de Inversión Colectiva de carácter financiero, que éstas "podrán invertir en toda clase de activos e instrumentos financieros, incluyendo instrumentos derivados, acciones y participaciones en otras IIC y valores no cotizados, eliminando así las restricciones a la gama de activos aptos para la inversión que figuraban en el texto anterior. (...). Las IIC financieras no podrán, con carácter general, invertir más del cinco por ciento o del 15 por 100 del activo en valores emitidos por un mismo emisor o por entidades del mismo grupo, respectivamente, para asegurar el principio de diversificación del riesgo. Este porcentaje de diversificación podrá acompañarse de otro porcentaje que limite el volumen de activos propiedad de la IIC respecto al total de valores en circulación de un mismo emisor. (...)".

Sirva lo hasta aquí expuesto para concluir que la Ley 35/2003 protege a través de su regulación a un sistema de canalización del ahorro de pequeños inversores, delimitando el objeto de las llamadas Instituciones de Inversión Colectiva, fijando sus diferentes clases y requisitos y sus principios de actuación.

Es consustancial a una Institución de Inversión Colectiva de carácter financiero la inversión en instrumentos financieros, instrumentos que se delimitan en la norma en su tipología, condiciones y límites en orden a proteger al pequeño inversor. Pero ello no ha de confundirse con que los activos en los que una Institución de Inversión Colectiva realiza la inversión de los fondos captados respondan a una obligación legal o reglamentaria en los términos establecidos en el artículo 14 de la Norma Foral 37/2013 del Impuesto sobre Sociedades.

Esto es, cuando la Norma Foral 37/2013 excluye de entre los valores a computar a efectos de de-

terminar la aplicación del régimen de sociedades patrimoniales a "los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias" no se está refiriendo en particular a las Instituciones de Inversión Colectiva de carácter financiero cuyo objeto social consiste, precisamente, en la captación de fondos para su inversión en valores. Se refiere a otros supuestos en los que, como es el caso de las entidades aseguradoras, en el ejercicio de una actividad económica distinta de la inversión en instrumentos financieros, las entidades se ven obligadas, por así establecerse normativamente como garantía de terceros, a cubrir sus posibles contingencias mediante la tenencia de determinados instrumentos financieros legalmente tasados.

Si la Norma Foral 37/2013 hubiera querido excluir en el cómputo del activo a los valores poseídos por las Instituciones de Inversión Colectiva lo habría hecho expresamente. Así, en el artículo 14 se excluyen del concepto de valores a los poseídos por sociedades de valores, precisamente como consecuencia de que por ser su posesión también consustancial al desarrollo de su actividad, estas sociedades podrían incurrir en patrimonialidad.

Aún más, las Instituciones de Inversión Colectiva no sólo han sido merecedoras de una atención prioritaria y protección en el ámbito de la política financiera. También desde la legislación fiscal se les ha otorgado un tratamiento especial.

En concreto, y en materia del Impuesto sobre Sociedades, el Capítulo V del Título VI de la Norma Foral 37/2013 contempla entre sus regímenes fiscales especiales el de las Instituciones de Inversión Colectiva. El artículo 78 establece expresamente que las Instituciones de Inversión Colectiva "en ningún caso tendrán la consideración de sociedades patrimoniales de conformidad con lo previsto en el artículo 14 de esta Norma Foral".

Esta precisión normativa no hubiera sido necesaria si del propio contenido del artículo 14 resultara con claridad que a estas entidades nunca les habría de ser de aplicación el régimen de socieda-

des patrimoniales, por excluirse sus valores en razón de una obligación legal o reglamentaria o en razón de su objeto social (al igual que se ha establecido una exclusión para las sociedades de valores).

Ahora bien, el hecho de que a una Institución de Inversión Colectiva no le sea de aplicación el régimen de sociedades patrimoniales no es incompatible con el hecho de que a efectos de aplicar el régimen de patrimonialidad a sus socios o partícipes deba entenderse que más de la mitad del activo de la Institución en cuestión está constituido por valores.

En su consecuencia, la consultante ha canalizado sus fondos a través de una significativa inversión en una SICAV, que le otorga la mayoría de los derechos de voto. No puede entenderse que los valores que constituyen el patrimonio de la SICAV se posean, a los efectos del artículo 14 de la Norma Foral 37/2013, por imperativo legal ni que queden excluidos en razón del objeto social de la entidad.

Así pues las participaciones que ostenta la consultante en la SICAV deberán computarse a los efectos del artículo 14.1 a) de la Norma Foral 37/2013, pese a que se posean en un porcentaje superior al 5% y se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales para dirigir y gestionar la participación.

Consulta 2014.4.13.2. – ISD: Donación bienes muebles a hija que en los 365 días anteriores a la donación ha residido en territorio común y foral y durante los últimos 5 años ha residido temporalmente en el extranjero.

HECHOS PLANTEADOS

A mediados de septiembre de 2013 (el día 15 de ese mes), el consultante donó distintos bienes muebles a una hija suya que se había trasladado a vivir a Madrid el 27 de marzo de 2013. Atendiendo a los datos aportados, la citada hija residió previamente en Bizkaia. Según se indica, durante los últimos cinco años anteriores a la fecha de las donaciones en cuestión, la hija habría residido alrededor de 170 días en Madrid, unos 720 días en Ecuador (trabajando en tareas de cooperación internacional) y más de 930 días en Bizkaia. Atendiendo a los certificados de empadronamiento que se aportan, la hija estuvo empadronada en Bizkaia desde 1996 hasta el 28 de enero de 2010 (fecha en la que se trasladó a Ecuador) y volvió a empadronarse en el citado municipio el 18 de enero de 2012 (momento en el que retornó de Ecuador). Como ya se ha indicado, el 27 de marzo de 2013 se trasladó a vivir a Madrid.

CUESTIÓN PLANTEADA

Se desea conocer cuál es la Administración competente para exaccionar el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones correspondiente a las donaciones descritas.

CONTESTACIÓN

Con respecto a la cuestión planteada en el escrito de consulta, es de aplicación, en primer lugar, lo dispuesto en el artículo 25 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (el Concierto Económico), aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo, según el cual: "Uno. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un tributo concertado de normativa autónoma. Corresponderá su exacción a la Diputa-

ción Foral competente por razón del territorio en los siguientes casos:(...) b) En las donaciones de bienes Inmuebles, cuando éstos radiquen en territorio vasco. A efectos de lo previsto en esta letra, tendrán la consideración de donaciones de bienes inmuebles las transmisiones a título gratuito de los valores a que se refiere el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores. e) En las donaciones de los demás bienes y derechos, cuando el donatario tenga su residencia habitual en el País Vasco a la fecha del devengo. d) En el supuesto en el que el contribuyente tuviera su residencia en el extranjero, cuando la totalidad de los bienes o derechos estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio vasco, así como por la percepción de cantidades derivadas de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contrato haya sido realizado con entidades aseguradoras residentes en el territorio vasco, o se hayan celebrado en el País Vasco con entidades extranjeras que operen en él. Dos. En los supuestos contemplados en las letras a) y e) del apartado anterior, las Diputaciones Forales aplicarán las normas de territorio común cuando el causante o donatario hubiere adquirido la residencia en el País Vasco con menos de 5 años de antelación a la fecha del devengo del Impuesto. Esta norma no será aplicable a quienes hayan conservado la condición política de vascos con arreglo al artículo 7.02 del Estatuto de Autonomía. (...)Cuatro. Cuando proceda acumular donaciones, corresponderá al País Vasco la cuota que resulte de aplicar al valor de los bienes y derechos actualmente transmitidos, el tipo medio que, según sus normas, correspondería al valor de la totalidad de los acumulados. A estos efectos se entenderá por totalidad de los bienes y derechos acumulados, los procedentes de donaciones anteriores y los que son objeto de la transmisión actual'.

Por su parte, el artículo 46 del mismo Concierto Económico determina que: "Uno. A efectos de lo dispuesto en el presente Concierto Económico,

se entiende que las personas físicas residentes tienen su residencia habitual en el País Vasco aplicando sucesivamente las siguientes reglas: - Primera. Cuando permanezcan en dicho territorio un mayor número de días (...) del año inmediato anterior contado de fecha a fecha, que finalice el d/a anterior al de devengo, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (...) Para determinar el período de permanencia se computarán las ausencias temporales. Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en el País Vasco cuando radique en él su vivienda habitual. - Segunda. Cuando tengan en éste su principal centro de intereses, considerándose como tal el territorio donde obtengan la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas excluyéndose, a estos efectos, a las rentas y ganancias patrimoniales derivadas del capital mobiliario, así como las bases imputadas en el régimen de transparencia fiscal excepto el profesional. Tercera. Cuando sea éste el territorio de su última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Dos. Las personas físicas residentes en territorio español que no permanezcan en dicho territorio más de ciento ochenta y tres días durante el año natural, se considerarán residentes en el territorio del País Vasco, cuando en el mismo radique el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos. Tres. Cuando se presuma que una persona física es residente en territorio español, por tener su residencia habitual en el País Vasco su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél, se considerará que tiene su residencia habitual en el País Vasco. (...)

Estos preceptos se encuentran desarrollados en el artículo 2 del Texto Refundido de la Norma Foral 2/1989, de 15 de febrero, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aprobado mediante Decreto Foral Normativo 3/1993, de 22 de junio (NFISD), donde se prevé que: "1. Lo dispuesto en la presente Norma Foral será de aplicación, por obligación personal cuando el contribuyente tenga su residencia habitual en España, en los siguientes supuestos: (...) d) En las donaciones de los demás bienes y derechos, cuando el donatario

tenga su residencia habitual en Bizkaia a la fecha del devengo. No obstante lo establecido en las letras a), b) y d) anteriores, serán de aplicación las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones vigentes en territorio común cuando el causante, asegurado o donatario hubiera adquirido la residencia en el País Vasco con menos de cinco años de antelación a la fecha de devengo del Impuesto. Esta norma no será aplicable a quienes hayan conservado la condición política de vascos con arreglo al artículo 70.2 del Estatuto de Autonomía del País Vasco. (...) 2. Lo dispuesto en la presente Norma Foral será de aplicación, por obligación real cuando el contribuyente tenga su residencia en el extranjero, en los siguientes supuestos: a) En las adquisiciones de bienes y derechos cualquiera que sea su naturaleza que, en su totalidad, estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio vasco, y siempre que el valor de los bienes y derechos adquiridos que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en Bizkaia fuera mayor que el valor de los mismos en cada uno de los otros dos Territorios Históricos. (...) 3. Corresponderá a la Diputación Foral de Bizkaia la exacción del Impuesto en los supuestos previstos en los apartados anteriores. (...) 4. Cuando proceda acumular donaciones, corresponderá al Territorio Histórico de Bizkaia la cuota que resulte de aplicar al valor de los bienes y derechos actualmente transmitidos, el tipo medio que según la presente Norma Foral correspondería al valor de la totalidad de los acumulados. A estos efectos se entenderá por totalidad de los bienes y derechos acumulados, los procedentes de donaciones anteriores y los que son objeto de la transmisión actual. (...)

Adicionalmente, el artículo 2 bis de la citada NFISD recoge que: "1. A los efectos de lo dispuesto en el artículo anterior; se entiende que las personas físicas tienen su residencia habitual en Bizkaia aplicando sucesivamente las siguientes reglas: 1.a Cuando permaneciendo en el País Vasco un mayor número de días del año inmediatamente anterior contado de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo del Impuesto, el período de permanencia en el Territorio Histórico de Bizkaia sea mayor que en el de

cada uno de los otros dos Territorios Históricos. Para determinar el período de permanencia en Bizkaia se computarán las ausencias temporales. Salvo prueba en contrario, se considerará que una persona física permanece en el territorio vizcaíno cuando radique en él su vivienda habitual.

2.a Cuando tenga en Bizkaia su principal centro de intereses. Se considerará que se produce tal circunstancia cuando obteniendo una persona física en el País Vasco la mayor parte de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, obtenga en Bizkaia más parte de la base Imponible que la obtenida en cada uno de los otros dos Territorios Históricos, excluyéndose, a ambos efectos, las rentas y ganancias patrimoniales derivadas del capital mobiliario y las bases imponibles imputadas.

3. a Cuando sea Bizkaia el territorio de su última residencia declarada a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La regla segunda se aplicará cuando, de conformidad con lo dispuesto en la primera no haya sido posible determinar la residencia habitual en ningún territorio, común o foral. La regla tercera se aplicará cuando se produzca la misma circunstancia, tras la aplicación de lo dispuesto en las reglas primera y segunda.

2. Las personas físicas residentes en territorio español que no permanezcan en dicho territorio más de 183 días durante el año natural se considerarán residentes en el País Vasco cuando en el mismo radique el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos. Cuando de conformidad con lo previsto en el párrafo anterior, las personas físicas tengan su residencia en el País Vasco, se considerará que las mismas residen en el Territorio Histórico de Bizkaia cuando en el mismo radique el núcleo principal o la base de sus actividades empresariales o profesionales o de sus intereses económicos.

3. Cuando se presuma que una persona física es residente en territorio español por tener su residencia habitual en Bizkaia su cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquélla, se considerará que tiene su residencia habitual en dicho territorio. Esta presunción admite prueba en contrario.

4. No producirán efecto los cambios de residencia que tengan por objeto principal lograr una menor tributación efectiva'

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es un tributo concertado de normativa autónoma, cuya exacción y regulación corresponde al Territorio Histórico de Bizkaia en los supuestos establecidos en el artículo 25 del Concierto Económico y en el artículo 2 de la NFISD, en los que se prevén reglas de reparto de la competencia normativa y de exacción distintas en función de si el contribuyente debe tributar por obligación personal o por obligación real. El concepto de contribuyente en el ámbito del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se encuentra regulado en el artículo 6 de la NFISD, en virtud del cual: "Estarán obligados al pago del Impuesto a título de contribuyentes: (...) En las donaciones y demás transmisiones lucrativas «inter vivos» equiparables, el donatario o el favorecido por ellas. (..)

En lo que respecta a la sujeción al Impuesto por obligación personal o por obligación real, cabe indicar que la primera (la obligación personal) corresponde a los contribuyentes que tienen su residencia habitual en España, quienes deben tributar por todos los bienes y derechos que integren el incremento de patrimonio gravado, con independencia de dónde se encuentren situados. Mientras que la segunda (la obligación real) afecta a los contribuyentes con residencia habitual en el extranjero (no residentes), quienes únicamente tributan por los bienes y derechos que estén situados, puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en territorio español.

Para determinar si un contribuyente debe ser considerado como residente en territorio español, o no/ ha de estarse a lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de conformidad con la cual, se entiende que un contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español, entre otros casos, cuando permanezca en él durante más de 183 días del año natural (computando como días de permanencia en el territorio español aquéllos durante los cuales se haya ausentado esporádicamente del mismo). No obstante, a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, este cómputo se realiza, en su caso, no con respecto al año natural, sino por referencia a los trescientos sesenta y cinco anteriores al del devengo del Impuesto.

En el supuesto planteado, partiendo de que las fechas de alta y de baja en el padrón municipal coincidan con las de los cambios efectivos de residencia, la hija del compareciente se trasladó a Ecuador el 28 de enero de 2010, y retornó de ese país el 18 de enero de 2012. De modo que, ya en 2012, permaneció en territorio español durante más de 183 días del año natural.

Por ello, la hija del consultante deberá tributar como residente en territorio español (por obligación personal) por las donaciones recibidas en 2013, con independencia de que durante los ejercicios 2010 y 2011 haya podido ostentar la condición de no residente en dicho territorio en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Aclarado lo anterior, de conformidad con lo previsto en el artículo 25 del Concuerdo Económico y en el artículo 2 de la NFISD, en los casos de tributación por obligación personal, esta Hacienda Foral es competente para la exacción del Impuesto correspondiente a las donaciones de bienes muebles en las que el donatario tenga su residencia habitual en Bizkaia a la fecha de devengo del mismo.

De modo que, en estos casos (de obligación personal), el criterio en atención al cual se determina la competencia para la exacción del Impuesto correspondiente a las donaciones de bienes muebles es el de la residencia del donatario a la fecha de devengo del referido Impuesto, con relación a lo cual el artículo 23 de la NFISD establece que: "(...) 2. En las transmisiones lucrativas ínter vivos el impuesto se devengará el día en que se cause o celebre el contrato. (...)".

A todos estos efectos, se entiende que las personas físicas tienen su residencia habitual en Bizkaia aplicando sucesivamente las reglas 1ª, 2ª y 3ª del apartado 1 del artículo 2.bis de la NFISD.

En particular, atendiendo al criterio principal de permanencia en un territorio u otro, se considera que una persona tiene su residencia habitual en Bizkaia cuando durante el último año, computado de fecha a fecha hasta el día anterior al

del devengo del Impuesto, haya permanecido en el País Vasco a lo largo de un mayor número de días, y el período de permanencia en este Territorio Histórico haya sido superior al de permanencia en los otros dos territorios forales, (computando como días de permanencia en Bizkaia aquéllos durante los cuales el contribuyente se haya ausentado temporalmente de aquí).

De conformidad con todo lo anterior, partiendo, como se ha indicado más arriba, de que las fechas de alta y de baja en el padrón municipal coincidan con las de los cambios efectivos de residencia, la hija del consultante permaneció en Bizkaia desde el 18 de enero de 2012 hasta el 27 de marzo de 2013.

De modo que, siendo así las cosas, durante el año natural que finalizó el 14 de septiembre de 2013 (el que fue desde el 15 de septiembre de 2012 hasta el 14 de septiembre de 2013), la hija del compareciente habría permanecido 193 días en el País Vasco (todos ellos en Bizkaia) y 172 días en Madrid.

Con lo que, en definitiva, a lo largo del año natural inmediato anterior al del devengo del Impuesto, la hija del consultante habría permanecido en el País Vasco (y, dentro del País Vasco, en Bizkaia) durante más días de los que permaneció en Madrid.

En cuyo caso, correspondería a esta Administración la exacción del Impuesto correspondiente a las donaciones por las que se pregunta.

En los supuestos de donaciones de bienes muebles cuyo donatario resida en Bizkaia en los términos indicados, se aplica la normativa del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones vigente en este Territorio Histórico, salvo que el contribuyente (el donatario) haya adquirido su residencia en el País Vasco con menos de cinco años de antelación a la fecha de devengo del Impuesto. Si se produce esta circunstancia, el Impuesto debe ingresarse ante la Hacienda Foral de Bizkaia, pero aplicando la normativa de territorio común. No obstante, esta última regla no resulta aplicable a quienes hayan conservado la condición política

de vascos con arreglo a lo previsto en el artículo 7.2 del Estatuto de Autonomía.

Concretamente, el citado artículo 7 del Estatuto de Autonomía del País Vasco, aprobado por Ley Orgánica 3/1979, de 18 de diciembre, dispone que: "1. A los efectos del presente Estatuto tendrán la condición política de vascos quienes tengan la vecindad administrativa, de acuerdo con las Leyes Generales del Estado, en cualquiera de los municipios integrados en el territorio de la Comunidad Autónoma. 2. Los residentes en el extranjero, así como sus descendientes, si así lo solicitaren, gozarán de idénticos derechos políticos que los residentes en el País Vasco, si hubieran tenido su última vecindad administrativa en Euskadi, siempre que conserven la nacionalidad española.

A la vista de lo indicado en estos preceptos se puede concluir que, si, efectivamente, la hija del consultante permaneció en Bizkaia durante más días del año anterior al devengo del Impuesto correspondiente a las donaciones por las que se pregunta, el importe del mismo se determinará por aplicación de la normativa vizcaína del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, aun cuando aquélla (la donataria) haya adquirido su residencia en el País Vasco con menos de cinco años de antelación, siempre y cuando, durante su estancia en el extranjero (desde enero de 2010 hasta enero de 2012, según parece) haya mantenido la condición política de vasca, en los términos previstos en el artículo 7.2 del Estatuto de Autonomía del País Vasco. Para lo que, en un supuesto como el planteado, se requiere haber tenido la última vecindad administrativa en el País Vasco (en el supuesto planteado, en Bizkaia), y haber conservado la nacionalidad española.

Cumplidos estos requisitos, la cuota del Impuesto se determinará según lo previsto en el artículo 21.2 de la NFISD, conforme al cual: "2. Tratándose de donaciones o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e inter vivos, si el adquirente fuese cónyuge o pareja de hecho, cuando se trate de parejas de hecho constituidas conforme a lo dispuesto en la Ley 2/2003, de 7 de mayo, descendiente o ascendiente en línea recta por

consanguinidad o adoptante o adoptado del transmitente, para el cálculo de la cuota íntegra se aplicará un tipo fijo del 1,5 por 100 sobre la base liquidable".

Además, a este respecto, debe tenerse en cuenta que, para determinar los períodos de permanencia en territorio español (y en Bizkaia), se deben computar las ausencias temporales, salvo que el contribuyente acredite su residencia a efectos fiscales en otro país que no tenga la consideración de paraíso fiscal. Por lo que pudiera ocurrir que la hija del consultante haya conservado la condición de residente en Bizkaia en todo momento.

Consulta 2014.6.4.1 – IVA: Empresa domiciliada en territorio foral que realiza montaje de planta industrial en Irlanda. Tratamiento de la operación en el IVA y a efectos del cálculo del volumen de operaciones.

HECHOS PLANTEADOS

La consultante es una entidad con domicilio fiscal en Bizkaia, dedicada a la construcción de plantas industriales, para lo que se encuentra dada de alta en el epígrafe 1.504.8 de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas ("Montajes metálicos e instalaciones industriales completas, sin vender ni aportar la maquinaria ni los elementos objeto de la instalación o montaje") que, en 2013, realizó una obra en Irlanda por la que facturó 5.029.461,32 €, y por la que soportó gastos significativos (compras, etc.) en ese país. Para poder deducir el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a dichos gastos, la empresa solicitó un Número de Identificación Fiscal en Irlanda y presentó las oportunas autoliquidaciones ante la Administración tributaria irlandesa. Según informa, sus ventas totales de 2013 ascienden a 9.083.888,23 €. Asimismo, indica que, en ese ejercicio 2013, tributó íntegramente ante la Hacienda Foral de Bizkaia.

CUESTIÓN PLANTEADA

1) Si tiene que consignar en el Modelo 390 de 2013 (a presentar ante la Hacienda Foral de Bizkaia) las compras y las ventas efectuadas en Irlanda.

2) Si debe tener en cuenta los ingresos obtenidos en Irlanda de cara calcular su volumen de operaciones de 2013 y, en consecuencia, a determinar ante qué Administraciones ha de tributar en 2014, atendiendo a lo establecido en el Concerto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco. En caso afirmativo, quiere conocer cómo se calcula porcentaje de tributación correspondiente a cada una de las Administraciones tributarias.

1) Con respecto a la primera cuestión planteada en el escrito de consulta, es de aplicación la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (NFIVA), cuyo artículo 4 establece que: "Uno. Estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen. (...)".

De manera que se encuentran sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas, dentro del ámbito espacial del mismo, por empresarios o profesionales en el desarrollo de su actividad.

A efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, es importante determinar si las operaciones gravadas constituyen entregas de bienes o prestaciones de servicios.

Así, en lo que a un supuesto como el planteado se refiere, el artículo 8 de la NFIVA indica que: "Uno. Se considerará entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes. (...) Dos. También se considerarán entregas de bienes: 1. Las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación, en el sentido del artículo 6 de esta Norma Foral, cuando el empresario que ejecute la obra aporte una parte de los materiales utilizados, siempre que el coste de los mismos exceda del 40 por 100 de la base imponible. (...)".

El citado artículo 6 de la NFIVA (al que remite el precepto anterior) dispone que: "Uno. A los efectos de este Impuesto, se considerarán edificaciones las construcciones unidas permanentemente al suelo o a otros inmuebles, efectuadas tanto sobre la superficie como en el subsuelo, que sean susceptibles de utilización autónoma e independiente. Dos. En particular, tendrán la considera-

ción de edificaciones las construcciones que a continuación se relacionan, siempre que estén unidas a un inmueble de una manera fija, de suerte que no puedan separarse de él sin quebranto de la materia ni deterioro del objeto: a) Los edificios, considerándose como tales toda construcción permanente, separada e independiente, concebida para ser utilizada como vivienda o para servir al desarrollo de una actividad económica. b) Las instalaciones industriales no habitables, tales como diques, tanques o cargaderos. (...)"

Por otra parte, el artículo 11 de la repetida NFIVA regula que: "Uno. A los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Norma Foral, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes. Dos. En particular se considerarán prestaciones de servicios: (...) 6. Las ejecuciones de obra que no tengan la consideración de entregas de bienes con arreglo a lo dispuesto en el artículo 8 de esta Norma Foral. (...)".

En el supuesto planteado, se desconoce la naturaleza exacta de las operaciones realizadas por la entidad consultante en Irlanda, con respecto a lo cual únicamente se señala que ha llevado a cabo una obra en aquel país, en el ejercicio de su actividad económica (consistente en la realización de montajes metálicos e instalaciones industriales completas, en principio, sin vender ni aportar la maquinaria, ni los elementos objeto de la instalación o montaje).

Por tanto, procede analizar el lugar de realización de las operaciones planteadas, tanto para el caso de que se trate de una ejecución de obra que tenga la consideración de entrega de bienes, como para el supuesto de que estemos ante una prestación de servicios.

En lo que se refiere al lugar de realización de las entregas de bienes, el artículo 68 de la NFIVA prevé que: "El lugar de realización de las entregas de bienes se determinará según las reglas siguientes: Uno. Las entregas de bienes que no sean ob-

jeto de expedición o transporte se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto cuando los bienes se pongan a disposición del adquirente en dicho territorio. Dos. También se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto: 1. Las entregas de bienes muebles corporales que deban ser objeto de expedición o transporte para su puesta a disposición del adquirente, cuando la expedición o transporte se inicie en el referido territorio, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado cuatro de este artículo. (...) 2. Las entregas de los bienes que hayan de ser objeto de instalación o montaje antes de su puesta a disposición, cuando la instalación se ultime en el referido territorio. Esta regla sólo se aplicará cuando la instalación o montaje implique la inmovilización de los bienes entregados y su coste exceda del 15 por 100 de la total contraprestación correspondiente a la entrega de los bienes instalados. 3. Las entregas de bienes inmuebles que radiquen en dicho territorio. (...)".

De modo que, si la operación objeto de consulta tiene la consideración de entrega de bienes y, tal y como parece deducirse de los datos aportados, el coste de su inmovilización excede del 15 por 100 de la contraprestación total, la misma se deberá considerar efectuada en Irlanda, en cualquier caso. A estos efectos, debe tenerse en cuenta que, tal y como se ha indicado más arriba, el concepto de entrega de bienes incluye las ejecuciones de obra de construcción o rehabilitación de edificaciones, cuando el coste de los materiales aportados por el contratista (por quien ejecuta la obra) supere el 40 por 100 de la contraprestación total.

En lo que se refiere a la declaración de estas operaciones, procede señalar que las autoliquidaciones periódicas del Impuesto sobre el Valor Añadido se presentan en el Modelo 303, aprobado por Orden Foral 136/2014, de 20 de enero, tanto si el período de liquidación del contribuyente coincide con el trimestre natural, como si coincide con el mes natural. En dicho Modelo 303, las operaciones no sujetas que originan derecho a deducción se deben consignar en la casilla 106 ("Otras operaciones no sujetas o exentas

con derecho a deducción, casilla 106. Se hará constar el importe total, en el período objeto de declaración, de otras operaciones no sujetas o exentas (con derecho a deducción), de acuerdo con lo pág. 2 dispuesto en el artículo 94 de la Norma Foral del IVA, distintas de las consignadas en otros conceptos del apartado de operaciones específicas").

Además, la entidad consultante estará obligada a declarar las referidas operaciones en el Modelo 390, de autoliquidación final, aprobado por Orden Foral 2380/2013, de 19 de noviembre, incluyéndolas en la casilla 154 ("Operaciones no sujetas o exentas con derecho a deducción, casilla 154. Se hará constar el importe total de otras operaciones no sujetas o exentas (con derecho a deducción), de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 94 de la Norma Foral del IVA, distintas de las consignadas en otros conceptos del apartado de operaciones específicas").

Si nos encontráramos ante una entrega de bienes con instalación o montaje que no implique inmovilización (o cuyo importe, el de la inmovilización, no exceda del 15 por 100 de la contraprestación total), que sean expedidos o transportados desde el territorio de aplicación del Impuesto, la operación se localizarían en dicho territorio de aplicación del Impuesto, donde estaría exenta, en la medida en que cumpliera los requisitos establecidos en el artículo 25 de la NFIVA (referido a las entregas intracomunitarias de bienes).

Las entregas intracomunitarias de bienes deben ser declaradas en la casilla 105 del Modelo 303 y en la casilla 149 del Modelo 390. Además, también deben ser declaradas en el Modelo 349 a que se refieren los artículos 78 y siguientes del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RIVA), aprobado mediante Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

De otro lado, en el supuesto de que estemos ante una prestación de servicios, bien porque el contribuyente no aporte materiales, o bien porque el coste de los materiales que entregue no supere el 40 por 100 de la base imponible de la opera-

ción, deberá atenderse, en primer lugar, a lo dispuesto en el artículo 69 de la NFIVA, en el que se indica que: *"Uno.- Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente de este artículo y en los artículos 70 y 72 de esta Norma Foral, en los siguientes casos: 1.º Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste. (...)"*.

A lo que el referido artículo 70 de la NFIVA añade que: *"Uno.- Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios: 1.º Los relacionados con bienes inmuebles que radiquen en el citado territorio. Se considerarán relacionados con bienes inmuebles, entre otros, los siguientes servicios: (...) b) Los relativos a la preparación, coordinación y realización de las ejecuciones de obra inmobiliarias. (...)"*.

De manera que, si los trabajos realizados por la entidad consultante tienen la consideración de servicios, los mismos se entenderán prestados en el lugar donde radique el inmueble con el que se encuentran relacionados. Es decir, en Irlanda, y no en el territorio de aplicación del Impuesto.

En cuyo caso, estaremos ante "prestaciones intracomunitarias de servicios" que, como tales, deben ser declaradas en la casilla 108 del Modelo 303 ("Prestaciones intracomunitarias de servicios localizadas fuera del territorio de aplicación del impuesto, casilla 108. Se hará constar el importe de las prestaciones intracomunitarias de servicios realizadas por el sujeto pasivo y localizadas en otro estado miembro de la Unión Europea"), en la casilla 157 del Modelo 390 ("Prestaciones intracomunitarias de servicios localizadas fuera del territorio de aplicación del im-

puesto, casilla 157. Se hará constar el importe de las prestaciones intracomunitarias de servicios realizadas por el sujeto pasivo y localizadas en otro estado miembro de la Unión Europea"), y en el Modelo 349 a que se refieren los artículos 78 y siguientes del RIVA.

En lo que respecta a las cuotas del Impuesto soportadas por la adquisición de bienes y servicios en Irlanda, el artículo 92 de la NFIVA preceptúa que: "Uno. Los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas por las operaciones gravadas que realicen en el interior del país las que, devengadas en el mismo territorio, hayan soportado por repercusión directa o satisfecho por las siguientes operaciones: 1.º Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por otro sujeto pasivo del Impuesto. 2.º Las importaciones de bienes. 3.º Las entregas de bienes y prestaciones de servicios comprendidas en los artículos 9, número 1.º letras c) y d); 84 apartado uno, números 2.º y 4.º, y 140 quince, todos ellos de la presente Norma Foral. 4.º Las adquisiciones intracomunitarias de bienes definidas en los artículos 13, número 1.º, y 16 de esta Norma Foral. Dos. El derecho a la deducción establecido en el apartado anterior sólo procederá en la medida en que los bienes y servicios adquiridos se utilicen en la realización de las operaciones comprendidas en el artículo 94, apartado uno de esta Norma Foral".

De donde se desprende que las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas en Irlanda no resultan deducibles en el territorio de aplicación del Impuesto (sin perjuicio de que lo sean en aquel país) y, por lo tanto, no deben ser consignadas ni en el Modelo 303 ni en el Modelo 390.

2) En lo que se refiere a la segunda cuestión planteada en el escrito de consulta, es de aplicación el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco (Concierto Económico), aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo, en cuyo artículo 27 se establece que:

"Uno. La exacción del Impuesto sobre el Valor

Añadido se ajustará a las siguientes normas:

Primera. Los sujetos pasivos que operen exclusivamente en territorio vasco tributarán íntegramente a las correspondientes Diputaciones Forales y los que operen exclusivamente en territorio común lo harán a la Administración del Estado. Segunda. Cuando un sujeto pasivo opere en territorio común y vasco tributará a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio, determinado de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en el artículo siguiente. Tercera. Los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año anterior no hubiera excedido de 7 millones de euros tributarán en todo caso, y cualquiera que sea el lugar donde efectúen sus operaciones, a la Administración del Estado, cuando su domicilio fiscal esté situado en territorio común y a la Diputación Foral correspondiente cuando su domicilio fiscal esté situado en el País Vasco. Dos. Se entenderá como volumen total de operaciones el importe de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad. (...) Tres. A los efectos de lo previsto en esta Sección, se entenderá que un sujeto pasivo opera en uno u otro territorio cuando, de acuerdo con los criterios establecidos en el artículo 28, realice en ellos entregas de bienes o prestaciones de servicios. Cuatro. La exacción del Impuesto correspondiente a las operaciones relacionadas con el tráfico intracomunitario de bienes se realizará, salvo los supuestos especificados en los apartados siguientes de este artículo, en los términos especificados en el apartado Uno anterior. (...)"

Por su parte, el artículo 28 citado Concierto Económico señala que: "Uno. A los efectos de este Concierto Económico, se entenderán realizadas en los Territorios Históricos del País Vasco las operaciones sujetas al Impuesto de acuerdo con las siguientes reglas: A) Entregas de bienes: 1.º Las entregas de bienes muebles corporales, cuando se realice desde territorio vasco la puesta a disposición del adquirente. Cuando los bienes

deban ser objeto de transporte para su puesta a disposición del adquirente, las entregas se entenderán realizadas en el lugar en que se encuentren aquéllos al tiempo de iniciarse la expedición o el transporte. Esta regla tendrá las siguientes excepciones: a) Si se trata de bienes transformados por quien realiza la entrega, se entenderá efectuada ésta en el territorio vasco si se realizó en dicho territorio el último proceso de transformación de los bienes entregados. b) Si se trata de entregas con instalación de elementos industriales fuera del País Vasco, se entenderán realizadas en territorio vasco si los trabajos de preparación y fabricación se efectúan en dicho territorio y el coste de la instalación o montaje no excede del 15 por 100 del total de la contraprestación. Correlativamente, no se entenderán realizadas en territorio vasco las entregas de elementos industriales con instalación en dicho territorio si los trabajos de preparación y fabricación de dichos elementos se efectúan en territorio común, y el coste de la instalación o montaje no excede del 15 por 100 del total de la contraprestación. c) Si se trata de bienes que deben ser objeto de expedición o transporte iniciado en otro Estado miembro, y se cumplen los requisitos previstos en la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido para la aplicación del régimen de ventas a distancia, la entrega se entenderá realizada en el País Vasco cuando finalice en dicho territorio el referido transporte. 2.º Las entregas realizadas por los productores de energía eléctrica, cuando radiquen en territorio vasco los centros generadores de la misma. 3.º Las entregas de bienes inmuebles, cuando los bienes estén situados en territorio vasco. B) Prestaciones de servicios: 1.º Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en territorio vasco cuando se efectúen desde dicho territorio. 2.º Se exceptúan de lo dispuesto en el apartado anterior, las prestaciones directamente relacionadas con bienes inmuebles, las cuales se entenderán realizadas en el País Vasco cuando dichos bienes radiquen en territorio vasco. 3.º Asimismo, se exceptúan de lo dispuesto en los apartados anteriores las operaciones de seguro y capitalización, respecto de las cuales se aplicarán las reglas contenidas en el artículo 32 del presente Concierto Económico. C) No obstante lo dis-

puesto en las letras anteriores, será competente para la exacción del Impuesto la Administración del Estado cuando el domicilio fiscal del sujeto pasivo esté situado en territorio común, y la Diputación Foral correspondiente cuando su domicilio fiscal esté situado en el País Vasco, en las operaciones siguientes: 1.º Las entregas realizadas por explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras y armadores de buques de pesca de productos naturales no sometidos a procesos de transformación, que procedan directamente de sus cultivos, explotaciones o capturas. 2.º Los servicios de transporte, incluso los de mudanza, remolque y grúa. 3.º Los arrendamientos de medios de transporte. Dos. Las entidades que no realicen las operaciones previstas en este artículo, tributarán a las Diputaciones Forales cuando tengan su domicilio fiscal en territorio vasco."

Mientras que el artículo 29 del repetido Concierto Económico prevé que: "Uno. El resultado de las liquidaciones del Impuesto se imputará a las Administraciones competentes en proporción al volumen de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, correspondientes a las entregas de bienes y prestaciones de servicios gravadas y las exentas que originan derecho a la deducción que se hayan realizado en los territorios respectivos durante cada año natural. Dos. Las proporciones provisionalmente aplicables durante cada año natural serán las determinadas en función de las operaciones del año precedente. La proporción provisional aplicable en los períodos de liquidación del primer año natural del ejercicio de la actividad será fijada por el sujeto pasivo según su previsión de las operaciones a realizar en cada territorio, sin perjuicio de la Tres. En la última declaración-liquidación del Impuesto correspondiente a cada año natural, el sujeto pasivo calculará las proporciones definitivas según las operaciones realizadas en dicho período, y practicará la consiguiente regularización de las declaraciones efectuadas en los anteriores períodos de liquidación con cada una de las Administraciones. Cuatro. Los sujetos pasivos presentarán las declaraciones-liquidaciones del Impuesto ante las Administraciones competentes para su exacción, en las que constarán, en todo caso, la proporción aplicable y las cuo-

tas que resulten ante cada una de las Administraciones. Cinco. Las devoluciones que procedan serán efectuadas por las respectivas Administraciones en la cuantía que a cada una le corresponda. (...)".

Estos preceptos han sido incorporados a la normativa foral del Impuesto sobre el Valor Añadido. Así, el artículo 2 de la NFIVA determina que: "Uno. En el marco de lo dispuesto en el artículo 27.2 del vigente Concierto Económico, el Impuesto se exigirá de acuerdo con lo establecido en esta Norma Foral y disposiciones que la desarrollen. (...)".

Mientras que el artículo 2.bis de la NFIVA regula que: "Uno. La exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido se efectuará por esta Diputación Foral ajustándose a las siguientes normas: 1.ª Los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año anterior no hubiese excedido de 7 millones de euros tributarán, en todo caso y cualquiera que sea el lugar donde efectúen sus operaciones, a esta Diputación Foral, cuando su domicilio fiscal esté situado en el Territorio Histórico de Bizkaia. 2.ª Los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año anterior hubiese excedido de 7 millones de euros y operen exclusivamente en territorio vizcaíno tributarán íntegramente a esta Diputación Foral, con independencia del lugar en el que esté situado su domicilio fiscal. 3.ª Cuando el sujeto pasivo opere en territorio vizcaíno y además en otro u otros territorios y su volumen de operaciones en el año anterior hubiese excedido de 7 millones de euros, tributará a esta Diputación Foral en proporción al volumen de operaciones efectuado en Bizkaia, determinado de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en este artículo y con independencia del lugar en el que esté situado su domicilio fiscal. Dos. Se entenderá por volumen total de operaciones el importe de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad. En el supuesto de inicio de la actividad, para el cómputo de la cifra de 7 millones de euros, se atenderá al volumen de

operaciones realizado en el primer año natural. Si el primer año de actividad no coincidiera con el año natural, para el cómputo de la cifra anterior, las operaciones realizadas desde el inicio de las actividades, se elevarán al año. Tres. Se entenderá que un sujeto pasivo opera en uno u otro territorio cuando, de conformidad con los puntos de conexión establecidos en el apartado 4 siguiente, realice en ellos entregas de bienes o prestaciones de servicios. Cuatro. 1. A los efectos de este Impuesto, las operaciones sujetas se entenderán realizadas en Bizkaia de acuerdo con las siguientes reglas: 1.ª Entregas de bienes. A) Las entregas de bienes muebles corporales cuando desde el Territorio Histórico de Bizkaia se realice la puesta a disposición del adquirente. En el supuesto de que los bienes deban ser objeto de transporte para su puesta a disposición del adquirente, cuando aquéllos se encuentren en Bizkaia al tiempo de iniciarse la expedición o el transporte. Esta regla tendrá las siguientes excepciones: a) Si se trata de bienes transformados por quien realiza la entrega, cuando en Bizkaia se hubiera realizado el último proceso de transformación de los bienes entregados. b) Si se trata de entregas con instalación de elementos industriales fuera de Bizkaia, si los trabajos de preparación y fabricación se hubieran realizado en este territorio y el coste de la instalación o montaje no excede del 15 por 100 del total de la contraprestación. Correlativamente, no se entenderán realizadas en Bizkaia las entregas de elementos industriales con instalación en este territorio si los trabajos de preparación y fabricación de dichos elementos se efectúan fuera del mismo y el coste de la instalación o montaje no excede del 15 por 100 del total de la contraprestación. c) Si se trata de bienes que deban ser objeto de expedición o transporte iniciado en otro Estado miembro, y se cumplan los requisitos previstos en la normativa reguladora de este Impuesto para la aplicación del régimen de ventas a distancia, cuando finalice Bizkaia en el referido transporte. B) Las entregas realizadas por los productores de energía eléctrica cuando radiquen en Bizkaia los centros generadores de la misma. C) Las entregas de bienes inmuebles cuando los bienes estén situados en Bizkaia. 2.ª Prestaciones de servicios. A) Las prestaciones de servicios

cuando se efectúen desde Bizkaia. B) Se exceptúan de lo dispuesto en la letra anterior las prestaciones relacionadas directamente con bienes inmuebles, que se entenderán realizadas en Bizkaia cuando en este territorio radiquen dichos bienes. (...) Cinco. Las entidades que no realicen las operaciones previstas en éste artículo, tributarán a la Diputación Foral de Bizkaia cuando tengan su domicilio fiscal en este territorio. Seis. La exacción del Impuesto correspondiente a las operaciones relacionadas con el tráfico intracomunitario de bienes se realizará, salvo los supuestos especificados en los apartados 7 y 8 siguientes, en los términos especificados en el apartado 1 anterior. (...)"

Adicionalmente, el artículo 167 de la NFIVA recoge que: "(...) Tres. Deberán presentar autoliquidación exclusivamente ante esta Diputación Foral: 1.º Los sujetos pasivos con domicilio fiscal en Bizkaia, cuyo volumen total de operaciones en el año anterior no hubiese excedido de 7 millones de euros, cualquiera que sea el lugar donde efectúen sus operaciones. 2.º Los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el año anterior hubiese excedido de 7 millones de euros, cuando cualquiera que sea su domicilio fiscal, todas sus operaciones se efectúen en el Territorio Histórico de Bizkaia. (...) Cuatro. Deberán presentar autoliquidación ante esta Diputación Foral y, además, a las correspondientes Administraciones tributarias de los territorios en los que operen los sujetos pasivos, cuyo volumen de operaciones en el año anterior hubiese excedido de 7 millones de euros, cuando operen en Bizkaia y, además, en otro u otros territorios. A estos efectos se observarán las siguientes reglas: 1.º Cuando un sujeto pasivo opere en más de un territorio y en razón a su volumen de operaciones deba tributar a más de una Administración, el resultado de la liquidación del impuesto se imputará a las Administraciones competentes en proporción al volumen de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, correspondiente a las entregas de bienes y prestaciones de servicios gravadas y las exentas que originan derecho a la deducción, que se hayan realizado en los territorios respectivos durante cada año natural. 2.º Las proporciones provisionalmente aplicables durante cada

año natural serán las determinadas en función de las operaciones del año precedente. La proporción provisional aplicable en los períodos de liquidación del primer año natural del ejercicio de la actividad será fijada por el sujeto pasivo según su previsión de las operaciones a realizar en cada territorio, sin perjuicio de la regularización final correspondiente. No obstante lo previsto en el párrafo anterior, podrá aplicarse una proporción provisional distinta de la anterior en los siguientes supuestos: a) Fusión, escisión y aportación de activos. b) Inicio, cese, ampliación o reducción de actividad en territorio común o foral que implique una variación significativa de la proporción calculada según el criterio especificado en el primer párrafo de esta regla 2.º. En todo caso se considerará que la variación es significativa cuando suponga la alteración de 15 o más puntos porcentuales en la proporción aplicable a cualquiera de los territorios. A los efectos de aplicar una proporción distinta será necesaria la previa comunicación del sujeto pasivo a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa prevista en la Sección 2.ª del Capítulo III del Concierto Económico en los casos en que se deba tributar a las Administraciones forales y a la común. En los supuestos en los que se tribute exclusivamente a las Administraciones forales, dicha comunicación se efectuará ante la Administración que ostente la competencia inspectora en relación con el sujeto pasivo. 3.º En la última autoliquidación del impuesto correspondiente a cada año natural el sujeto pasivo calculará las proporciones definitivas según las operaciones realizadas en dicho período y practicará la consiguiente regularización de las declaraciones efectuadas en los anteriores períodos de liquidación con cada una de las Administraciones. 4.º En las autoliquidaciones que presenten estos sujetos pasivos constarán, en todo caso, las proporciones aplicables y las cuotas que resulten ante cada una de las Administraciones. (...)"

Uno de los elementos básicos en atención al cual se articula el reparto de competencias en el Concierto Económico es el volumen de operaciones de los contribuyentes. A este respecto, se entiende por volumen de operaciones el importe total de las contraprestaciones, excluido el Im-

puesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y en las prestaciones de servicios que realice en su actividad (artículo 27.Dos del Concierto Económico).

Al objeto de aclarar cómo se calcula el citado volumen de operaciones, la Instrucción 7/2005, de 23 de marzo, sobre interpretación del concepto de volumen de operaciones a los efectos de lo dispuesto en el Concierto Económico, en su apartado primero indica que: "Primero. A los efectos de determinar el volumen de operaciones en relación con los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico, se tendrán en cuenta las contraprestaciones de las siguientes operaciones: a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios, habituales y ocasionales, realizadas en la actividad del sujeto pasivo.

(...)".

A lo que los apartados segundo y tercero de la misma Instrucción 7/2005, de 23 de marzo, añaden que: "Segundo. No se tomará como volumen de operaciones a efectos de lo dispuesto en el Concierto Económico, el definido de conformidad con lo previsto en el artículo 121 de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, ya que éste responde a otra finalidad relacionada exclusivamente con la gestión del citado Impuesto y no con la distribución de competencias entre diferentes Administraciones tributarias. Tercero. A efectos de lo expuesto en el apartado Primero de la presente Instrucción, se deben tener en consideración todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios, se encuentren sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, aunque estén exentas, o no estén sujetas al citado Impuesto. En este sentido, se incluyen todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas, ya sean ocasionales o no lo sean. Por tanto, deben computarse las enajenaciones de elementos del inmovilizado y, a los efectos de determinar el volumen de operaciones, se computa en estas operaciones como importe de las contraprestaciones el importe de la venta y no el resultado obtenido en las mismas y registrado en la correspondiente

cuenta de resultados. En ningún caso se computarán a efectos de la determinación del volumen de operaciones las que tengan la consideración de adquisiciones intracomunitarias, sin perjuicio de que el Impuesto sobre el Valor Añadido devengado como consecuencia de las mismas se ingrese en las distintas Administraciones en función de las reglas establecidas en el Concierto Económico".

Finalmente, en el apartado cuarto de la repetida Instrucción 7/2005, de 23 de marzo, se recoge que: "Cuarto. A los exclusivos efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, el resultado de las liquidaciones del Impuesto se imputará a las Administraciones competentes en proporción al volumen de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, correspondientes a las entregas de bienes y prestaciones de servicios gravadas (incluidas las exentas que originan derecho a la deducción), que se hayan realizado en los territorios respectivos durante cada año natural. Se excluyen en este caso las entregas de bienes y prestaciones de servicios no sujetas al Impuesto y las exentas que no originan el derecho a la deducción de conformidad con la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido".

De conformidad con todo lo anterior, para calcular el volumen de operaciones de 2013, la entidad consultante deberá tener en cuenta la contraprestación recibida por las operaciones efectuadas en Irlanda, aun cuando las mismas no se encuentren sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido en el territorio de aplicación del mismo, conforme a lo indicado en los artículos 68, 69 y/o 70 de la NFIVA, arriba analizados.

Consecuentemente, en la medida en que, según los datos aportados, su volumen de operaciones de 2013 resulta superior a 7.000.000 euros, la entidad compareciente deberá tributar en 2014 ante las distintas Administraciones en cuyos territorios opere (forales y de territorio común) durante este ejercicio, en proporción a las contraprestaciones (excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido) correspondientes a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios gravadas y exentas con

derecho a deducción que realice en cada uno de dichos territorios a lo largo del citado 2014. Es decir, atendiendo únicamente a las operaciones gravadas y a las exentas con derecho a deducción que realice a lo largo del año en cada territorio, conforme a las reglas de localización previstas en el Concierto Económico.

Por ello, si bien, de cara a calcular el volumen de operaciones del año natural anterior (y a establecer si supera o no los 7 millones de euros), sí deben tomarse en consideración las contraprestaciones correspondientes a las operaciones localizadas fuera del territorio de aplicación del Impuesto, para fijar ante qué Administraciones se ha de tributar en el ejercicio en curso y en qué proporción, únicamente debe atenderse a las operaciones sujetas y no exentas, o exentas con derecho a deducción, llevadas a cabo a lo largo del mismo (en el supuesto planteado, a lo largo de 2014). Ya que, a estos últimos efectos, el artículo 29 del Concierto Económico específicamente señala que sólo se atenderá al volumen de las contraprestaciones correspondientes a las operaciones gravadas o exentas con derecho a deducción. Con lo que se excluyen de este segundo cómputo las contraprestaciones de las operaciones no sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido por localizarse fuera de su ámbito de aplicación.

Finalmente, en lo que se refiere al Impuesto sobre Sociedades, aun cuando no se pregunta específicamente por él, el artículo 14 del Concierto Económico regula que: "Uno. El Impuesto sobre Sociedades es un tributo concertado de normativa autónoma para los sujetos pasivos que tengan su domicilio fiscal en el País Vasco. No obstante, los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 7 millones de euros, y en dicho ejercicio hubieran realizado en territorio común el 75 por ciento o más de su volumen de operaciones, quedarán sometidos a la normativa de dicho territorio. Asimismo, será de aplicación la normativa autónoma a los sujetos pasivos cuyo domicilio fiscal radique en territorio común, su volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiera excedido de 7 millones de euros y hubieran reali-

zando la totalidad de sus operaciones en el País Vasco. Dos. Se entenderá por volumen de operaciones el importe total de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido en un ejercicio por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad. Tendrán la consideración de entregas de bienes y prestaciones de servicios las operaciones definidas como tales en la legislación reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido. Si el ejercicio anterior fuese inferior a un año, el volumen de operaciones a que se refiere al apartado Uno anterior será el resultado de elevar al año las operaciones realizadas durante el ejercicio. Tres. A los efectos de lo previsto en esta Sección, se entenderá que un sujeto pasivo opera en uno u otro territorio cuando, de acuerdo con los criterios establecidos en el artículo 16, realice en ellos entregas de bienes o prestaciones de servicios. (...)".

Mientras que el artículo 15 del mismo Concierto Económico estipula que: "Uno. Corresponderá de forma exclusiva a las Diputaciones Forales la exacción del Impuesto sobre Sociedades de los sujetos pasivos que tengan su domicilio fiscal en el País Vasco y su volumen de operaciones en el ejercicio anterior no hubiere excedido de 7 millones de euros. Dos. Los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior hubiere excedido de 7 millones de euros tributarán, cualquiera que sea el lugar en que tengan su domicilio fiscal, a las Diputaciones Forales, a la Administración del Estado o a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio durante el ejercicio. La proporción del volumen de operaciones realizada en cada territorio durante el ejercicio se determinará por aplicación de las reglas que se establecen en el artículo siguiente y se expresará en porcentaje redondeado con dos decimales".

A lo que el artículo 16 del mismo texto legal añade que: "(...) D) Las operaciones que, con arreglo a los criterios establecidos en este artículo, se consideren realizadas en el extranjero, se atribuirán a una u otra Administración en igual proporción que el resto de las operaciones. (...)".

De modo que, en el Impuesto sobre Sociedades, los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones en el ejercicio anterior haya excedido de 7 millones de euros (tal y como el mismo ha quedado delimitado más arriba) tributan a las Diputaciones Forales, a la Administración del Estado o a ambas Administraciones en proporción al volumen de las operaciones que realicen en cada territorio durante el período impositivo de que se trate, cualquiera que sea el lugar en el que tengan su domicilio fiscal. La proporción del volumen de operaciones realizada en cada territorio durante el ejercicio se determina por aplicación de las reglas previstas en el artículo 16 del Concierto Económico, en el que específicamente se recoge que las operaciones que, conforme al mismo, se consideren efectuadas en el extranjero, se atribuyen a una u otra Administración en igual proporción que el resto de las operaciones.

Objeto del conflicto - Se deniega solicitud de personación en el conflicto a los administradores concursales del obligado tributario afectado

Resolución R 1/2014 Expediente 03/2012

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 13 de octubre de 2014

La Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por D. Gabriel Casado Ollero, Presidente, y D. Isaac Merino Jara y D. Francisco Javier Murguza Arrese, Vocales, ha adoptado el siguiente

ACUERDO

sobre la petición formulada por D. ADMINISTRADOR CONCURSAL 1, D. ADMINISTRADOR CONCURSAL 2 y D. ADMINISTRADOR CONCURSAL 3 relativa al conflicto que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 3/2012 SOCIEDAD 1, admitido a trámite por acuerdo de la Junta Arbitral en sesión celebrada el pasado 21 de julio de 2014.

I. ANTECEDENTES

El día 29 de mayo de 2014 tuvo entrada en el registro de esta Junta Arbitral un escrito de fecha 22 de febrero de 2012 (en adelante "el escrito") firmado por D. ADMINISTRADOR CONCURSAL 1, D. ADMINISTRADOR CONCURSAL 2 y D. ADMINISTRADOR CONCURSAL 3, en calidad de administradores concursales de la sociedad SOCIEDAD 1 (CIF ----), procedimiento que se tramita ante el Juzgado de lo Mercantil nº 1 de San Sebastián. Prueban esta condición mediante la publicación en el BOE del auto de nombramiento, de la que acompañan fotocopia, así como por las respectivas credenciales expedidas por la Secretaría de dicho Juzgado. De estos documentos se desprende que El Sr. ADMINISTRADOR CONCURSAL 1

es representante del administrador EMPRESA ADMINISTRADORA 1 y el Sr. ADMINISTRADOR CONCURSAL 2 lo es del administrador EMPRESA ADMINISTRADORA 2, mientras que el Sr. ADMINISTRADOR CONCURSAL 3 lo es a título propio.

El escrito expone que la administración concursal ha tenido conocimiento de que la Junta Arbitral está tramitando un expediente de la sociedad SOCIEDAD 1 (CIF ----) como sucesora de SOCIEDAD 2 (CIF ----), que tiene por objeto dilucidar la competencia para la devolución de unas cuotas de IVA, que la Diputación Foral de Gipuzkoa no asume. Añaden el escrito que "tratándose de un expediente con un importe de devolución elevado (masa activa), la Administración Concursal que representamos tiene un gran interés en hacer un seguimiento de la tramitación de este expediente, entre otros motivos para reportar periódicamente sobre su estado de tramitación al Juzgado de lo Mercantil, para lo cual considera necesario personarse como PARTE INTERESADA en el procedimiento en tramitación para hacer un seguimiento de las actuaciones que se lleven a cabo en el asunto y, en su caso, formular alegaciones y cuantas cuestiones en él se puedan suscitar. (subrayado del original)

En virtud de lo expuesto solicita de la Junta Arbitral que "se tenga por personada a esta Administración Concursal en el expediente de la mercantil SOCIEDAD 1".

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. El artículo 66 del Concierto Económico aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo, dispone lo siguiente:

"Uno. La Junta Arbitral tendrá atribuidas las siguientes funciones:

- a) Resolver los conflictos que se planteen entre la Administración del Estado y las Diputaciones Forales o entre éstas y la Admi-

nistración de cualquier otra Comunidad Autónoma, en relación con la aplicación de los puntos de conexión de los tributos concertados y la determinación de la proporción correspondiente a cada Administración en los supuestos de tributación conjunta por el Impuesto sobre Sociedades o por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

- b) Conocer de los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del presente Concierto Económico a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individuales.
- c) Resolver las discrepancias que puedan producirse respecto a la domiciliación de los contribuyentes.

Dos. Cuando se suscite el conflicto de competencias, las Administraciones afectadas lo notificarán a los interesados, lo que determinará la interrupción de la prescripción y se abstendrán de cualquier actuación ulterior.

Los conflictos serán resueltos por el procedimiento que reglamentariamente se establezca en el que se dará audiencia a los interesados".

De este precepto se infiere que únicamente son parte en los conflictos planteados ante la Junta Arbitral las Administraciones que en él se enfrentan; terceras personas, empezando por los contribuyentes afectados por la controversia, tienen la condición de simples interesados en el procedimiento.

En armonía con la anterior afirmación, el Reglamento de la Junta Arbitral del Concierto Económico (RJACE), aprobado por Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, se refiere a los interesados para ordenar que se les notifique el planteamiento del conflicto (art. 15.1), que se les ponga de manifiesto el expediente para alegaciones (art. 16.4) y que se les notifique la resolución (art. 18). Además de las alusiones anteriores, el obligado tributario puede plantear el conflicto

"automático" de conformidad con el artículo 13.3 RJACE.

Es claro, por tanto, que ni el obligado tributario ni cualquier otra persona distinta de las Administraciones entre las que se entabla la controversia puede ser parte en el conflicto ante la Junta Arbitral. El obligado tributario es interesado por naturaleza en dicho conflicto. En consecuencia, la petición de los firmantes del escrito de que se tenga por personada a la administración concursal como "parte interesada" no puede ser aceptada si se interpreta que lo que aquéllos pretenden es que se considere a dicha administración como parte del procedimiento.

2. La anterior conclusión no excluye la posibilidad de que se acepte la personación de la administración concursal como mero interesado en el procedimiento a título propio, es decir, como poseedora de un interés legítimo diferenciable del que indudablemente ostenta la sociedad contribuyente, ahora concursada.

Para responder a esta cuestión es necesario examinar la posición de los administradores concursales, que resulta de la Ley Concursal, 22/2003, de 9 de julio (LC). En primer lugar, ha de señalarse que lo dispuesto en el artículo 184.1 LC, según el cual "en todas las secciones serán reconocidos como parte, sin necesidad de comparecencia en forma, el deudor y los administraciones concursales", evidentemente no tiene aplicación fuera del propio procedimiento concursal.

Las facultades de los administradores concursales están directamente relacionadas con las facultades patrimoniales que conserve el deudor, reguladas en el artículo 40 LC. Las credenciales judiciales que acompañan al escrito indican que en el concurso en cuestión tales facultades son las de intervención. En tal caso, "el deudor conservará las facultades de administración y disposición sobre su patrimonio, quedando sometido el ejercicio de éstas a la intervención de los administradores concursales, mediante su autorización o conformidad" (art. 40.1 LC). Así lo señalan expresamente las citadas credenciales. La Ley Concursal establece, por tanto, únicamente una

limitación a la capacidad de obrar del deudor concursado, que necesita ser integrada por la actuación de control de la administración concursal. No existe, pues, un interés de los administradores concursales distinto del propio del deudor concursado, si bien una vez declarado el concurso este interés necesita ser armonizado con el interés de los acreedores, que es justamente la finalidad que persigue la actuación de la administración concursal.

Por lo demás, las facultades de los administradores les permitirán, sin duda, seguir el curso del procedimiento del conflicto e intervenir en él aunque sea indirectamente, autorizando o prestando su conformidad a las actuaciones que en dicho procedimiento realice el contribuyente concursado, sin necesidad de personarse a título propio en el conflicto.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

Denegar la solicitud formulada por D. ADMINISTRADOR CONCURSAL 1, D. ADMINISTRADOR CONCURSAL 2 y D. ADMINISTRADOR CONCURSAL 3, en su escrito de 29 de mayo de 2014.

Objeto del conflicto - domicilio fiscal personas jurídicas. Cambio de domicilio. Administración competente para la devolución del IVA soportado durante el periodo de construcción y establecimiento de las instalaciones

Resolución R 4/2014 Expediente 02/2011

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 13 de octubre de 2014

la Junta Arbitral del Concerto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por D. Gabriel Casado Ollero, Presidente, y D. Isaac Merino Jara y D. Francisco Javier Murguza Arrese, Vocales, ha adoptado el siguiente

ACUERDO

sobre el conflicto planteado por la Diputación Foral de Bizkaia frente a la Agencia Estatal de Administración Tributaria sobre la competencia para la devolución del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por la entidad ENTIDAD 1 (NIF ----) en el año 2004, que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 2/2011, actuando como ponente D. Gabriel Casado Ollero

I. ANTECEDENTES

1. El presente conflicto fue planteado mediante un escrito del Secretario General Técnico del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia de 9 de marzo de 2011, que tuvo entrada el mismo día en el registro de la Junta Arbitral, al que acompaña el acuerdo de interposición del conflicto adoptado el 2 de marzo de 2011 por el Director General de Hacienda y el expediente administrativo tramitado por la Diputación Foral en este asunto.

2. Del expediente resultan los siguientes hechos:

- La entidad ENTIDAD 1 (NIF ----) (en lo sucesivo, "ENTIDAD 1" o "la entidad") se constituyó mediante escritura otorgada el 29 de diciembre de 2004 ante el Notario de Ma-

drid D. NOMBRE Y APELLIDOS 1. El domicilio social de la entidad se establece en MUNICIPIO 1 (Madrid), DOMICILIO 1. Su único socio es SOCIO 1, S.A., con el mismo domicilio social

- En la misma fecha y con el número siguiente del protocolo notarial, se otorga escritura pública de constitución de un derecho de superficie por SOCIO 1, S.A. a favor de ENTIDAD 1 sobre un terreno propiedad de aquélla en BIZKAIA, por un precio de S\$.S\$.S\$.S\$ euros más IVA en la cuantía de S\$.S\$.S\$.S\$ euros.

En esta segunda escritura interviene como representante de ambas partes y, alegando razones de urgencia, en calidad de mandatario verbal de ENTIDAD 1, REPRESENTANTE 1, por lo que el Notario advierte de la necesidad de ratificación por el órgano de administración de esta entidad, ratificación que efectivamente se realizó.

- El 17 de enero de 2005 la entidad presentó declaración censal 036 comunicando el domicilio fiscal, coincidente con el social, y solicitando el NIF, que se le asigna con el número ----.
- El 31 de enero de 2005 la entidad presentó en la AEAT de Madrid declaración de IVA modelo 300 correspondiente al 4º trimestre de 2004 solicitando la devolución del IVA soportado en la constitución del derecho de superficie, y declaración modelo 390 con una cuota deducible de igual cuantía.
- La escritura de constitución de la entidad se presentó en el Registro Mercantil de Madrid el 4 de febrero de 2005, siendo inscrita el siguiente día 8.
- El 15 de febrero de 2005 la entidad acordó el traslado de su domicilio social al Centro comercial CENTRO COMERCIAL 1, 48000 BIZKAIA. El acuerdo se formaliza en escritura pública el 14 de marzo de 2005 y se

inscribe en el Registro Mercantil el 4 de mayo de 2005.

- La escritura de constitución del derecho de superficie se presenta en el Registro de la Propiedad de BIZKAIA el 17 de febrero de 2005.
- El centro comercial de ENTIDAD 1 en BIZKAIA abre sus puertas el 1 de marzo de 2005.
- El 12 de julio de 2005 la entidad comunica a la AEAT el nuevo domicilio fiscal en Bizkaia, coincidente con el social.

3. Constan asimismo en el expediente las siguientes actuaciones administrativas:

A) Liquidación provisional por la AEAT

El 13 de junio de 2005 se inician actuaciones de carácter parcial por la Inspección Regional de la AEAT de Madrid respecto del IVA 2004 de la entidad, como resultado de las cuales se levanta acta de conformidad de fecha 28 de junio de 2005, en la que se propone la práctica de una liquidación provisional por importe de S\$.S\$.S\$.S\$ euros a devolver. La devolución fue acordada por la AEAT el 29 de julio de 2005.

B) Actuaciones posteriores

- El 11 de junio de 2008 la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en Madrid dirigió un escrito de esa fecha a la Inspección Regional de la AEAT en el País Vasco, en el que solicita que se remita a los órganos correspondientes de la Diputación Foral de Bizkaia solicitud de cambio de domicilio de la entidad, con efecto retroactivo desde la fecha de constitución y, consiguientemente, solicitud de transferencia a la AEAT de la devolución del IVA practicada.
- La Dependencia Regional de Inspección

ción de la Delegación Especial de la AEAT en el País Vasco emitió con fecha 17 de febrero de 2009 un informe de comprobación del domicilio fiscal de la entidad del que concluye que su domicilio fiscal radica en BIZKAIA desde su constitución.

- El 11 de marzo de 2009 la Dependencia Regional de Relaciones Institucionales de la Delegación Especial de la AEAT en el País Vasco dirigió escrito de esa fecha al Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia proponiendo la retroacción del cambio de domicilio de la entidad a BIZKAIA desde el 29 de diciembre de 2004.
- El Servicio de Inspección de la Hacienda Foral de Bizkaia emitió un informe de fecha 29 de mayo de 2009 sobre actuaciones de comprobación del domicilio fiscal de la entidad, en el que llega a la conclusión de que dicho domicilio se encuentra en MUNICIPIO 1 (Madrid) en el año 2004, ya que la gestión administrativa y la dirección de los negocios se halla en dicho lugar.
- Mediante escrito de fecha 5 de junio de 2009 la Jefa del Servicio de Control Censal y Tributos Locales de la Hacienda Foral de Bizkaia contesta a la propuesta de la AEAT remitiéndole el anterior informe "para que a la vista del mismo se ratifique la propuesta, se complete o se proceda a la reunión de ambas Administraciones prevista en [el punto 5.3 de las 'conclusiones del grupo de trabajo sobre cambios de domicilio previsto en el art. 43.Nueve del Concierto Económico']". El procedimiento de determinación del domicilio fiscal de la entidad quedó interrumpido a partir de este momento.

C) Nueva liquidación por la AEAT

El 31 de agosto de 2010 ENTIDAD 1 dirigió un escrito de esa fecha al Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Bizkaia (registrado de entrada el 6 de septiembre de 2010, si bien lleva un sello de Correos con la fecha del 1 de septiembre) por el que le comunica que la Delegación Especial en el País Vasco de la AEAT había notificado a dicha entidad el 3 de agosto de 2010 un acto de liquidación definitiva por el IVA ejercicio 2004 fechado el día anterior, por el que se establecía una deuda tributaria por importe de S.SSS.SSS,SS euros, compuesta por una cuota de S.SSS.SSS,SS euros más intereses de demora de S.SSS.SSS,SS euros.

Como se indica en el referido acto de liquidación, ésta es el resultado de unas actuaciones que se iniciaron el 12 de mayo de 2009, cuyo resultado se documentó en el acta de disconformidad A02-71752442, de fecha 15 de junio de 2010. Frente a este acto interpuso la entidad reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo Central. No consta a esta Junta Arbitral el estado en que se encuentra tal reclamación.

D) Actuaciones posteriores de la Diputación Foral de Bizkaia y planteamiento del conflicto

En vista de las indicadas actuaciones de la AEAT, la Diputación Foral de Bizkaia inició el procedimiento conducente al planteamiento de conflicto ante la Junta Arbitral. El 21 de diciembre de 2010 se emitió por la Inspección de la Hacienda Foral un informe cuya conclusión era que resultaba procedente comunicar a la AEAT la declaración de incompetencia a que se refiere el artículo 13 RJACE. Sobre la base de este informe, el Subdirector de Coordinación y Asistencia Tributaria elevó con fecha 10 de enero de 2011 una propuesta en tal sentido al Director General de Hacienda de la Diputación Foral de Bizkaia, el cual la aceptó, dictando el correspondiente

acuerdo el 10 de enero de 2011, que fue notificado a la AEAT el día 12 de enero de 2011. Dicho acuerdo declara "la incompetencia de esta Hacienda Foral de Bizkaia por corresponder a la Agencia Estatal de Administración Tributaria la competencia para la devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 2004 de la entidad ENTIDAD 1".

Con fecha del 2 de marzo de 2011, el Subdirector de Coordinación y Asistencia Técnica de la Hacienda Foral elevó una nueva propuesta al Director General de ésta en la que se indicaba que no se había recibido contestación por parte de la AEAT a la declaración de incompetencia de la Hacienda Foral por lo que, de acuerdo con lo previsto en el número 1 del artículo 13 del RJACE, ha de entenderse que la AEAT rechaza tácitamente dicha declaración. En consecuencia, propone al Director General de Hacienda que dicte acuerdo planteando conflicto ante la Junta Arbitral. Efectivamente, el Director General de la Hacienda Foral dictó acuerdo de conformidad con la propuesta con fecha del 2 de marzo de 2011, que tuvo entrada en la Junta Arbitral el 9 de marzo de 2011.

4. La AEAT formuló alegaciones por medio de un escrito de su Directora General de fecha 19 de diciembre de 2012, que lleva un sello del Servicio de Correos de fecha 20 de diciembre de 2012 y fue registrada con esta misma fecha en la Junta Arbitral. En dicho escrito pide a la Junta Arbitral que, en virtud de los antecedentes de hecho y fundamentos de derecho que expone, acuerde la competencia de la Diputación Foral de Bizkaia para efectuar la devolución de la cuota del 4º trimestre del ejercicio 2004 del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a la entidad.

5. En el trámite de puesta de manifiesto del expediente formularon alegaciones la Diputación Foral de Bizkaia y la entidad. La primera lo hizo por medio de un escrito del Subdirector de Coordinación y Asistencia Técnica de la Hacienda Foral de

fecha 25 de febrero de 2013, registrado de entrada en la Junta Arbitral el siguiente día 27. ENTIDAD 1 presentó un escrito sin fecha, que tuvo entrada en la Junta Arbitral el 6 de marzo de 2013.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

1. Antes de entrar en el fondo del presente conflicto es necesario examinar la alegación preliminar formulada por la AEAT de que la Diputación Foral de Bizkaia formuló extemporáneamente el requerimiento de inhibición exigido por el artículo 13.1 del Reglamento de la Junta Arbitral del Concierto Económico (RJACE), aprobado por Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre. En lo aquí pertinente el citado precepto dispone lo siguiente:

"Como requisito para la admisión del conflicto será necesario que antes de su planteamiento la Administración tributaria que se considere competente haya requerido la inhibición a la que estime incompetente, reclamando así su competencia, y que esta última Administración haya rechazado el requerimiento, ratificándose en su competencia expresa o tácitamente.

El mencionado requerimiento se realizará en el plazo máximo de dos meses a contar desde la fecha en que la Administración que se considere competente tuviera conocimiento del acto o actos que a su juicio vulneren los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico.

En el escrito de requerimiento se especificarán con claridad los actos objeto de conflicto, así como los fundamentos de derecho.

En el caso de que ninguna Administración se considere competente, deberá haberse producido la declaración de incompetencia de una Administración a favor de otra y la decisión de ésta en el sentido de inhibirse a su vez.

Se entiende que una Administración tributaria se ratifica tácitamente en su competencia cuando no atiende el requerimiento de inhibición en el plazo de un mes desde su recep-

ción. Asimismo, se entenderá que una Administración tributaria no se considera competente cuando no atienda la declaración de incompetencia de la otra Administración".

La AEAT parte implícitamente de la consideración de que el plazo de dos meses previsto por el precepto transcrito para que la Administración que considera vulnerada su competencia requiera de inhibición a la que considera incompetente es aplicable a la declaración de incompetencia, y considera que el indicado plazo había comenzado a transcurrir el 6 de septiembre de 2010, fecha en que la Diputación Foral de Bizkaia tuvo conocimiento a través de la entidad de la liquidación practicada por la AEAT, por lo que debió haber requerido de inhibición a la AEAT antes del 6 de noviembre de 2010.

La alegación carece de fundamento, pues el presente no es un conflicto positivo en el que ambas Administraciones reclamen para sí la competencia para realizar una determinada actuación, sino un conflicto negativo en el que la controversia se instaura cuando una de las Administraciones se declara incompetente, declinando la competencia a favor de la otra, que puede o no aceptarla. En el presente caso la AEAT no se limita a declararse incompetente, sino que ejerce la competencia necesaria para dictar un acto de liquidación, aunque el fundamento de dicha liquidación sea la afirmación de que la devolución del IVA incumbe a la Diputación Foral de Bizkaia, no a la AEAT. El conflicto negativo se inicia con la declaración de incompetencia de la Diputación Foral de Bizkaia, notificada a la AEAT el 12 de enero de 2011. Aceptando que el rechazo tácito de la competencia se produce por el transcurso de un mes previsto en el párrafo 5º del artículo 13.1 RJACE, este plazo se cumplió el 12 de febrero de 2011, día a partir del cual comienza el cómputo del plazo para la interposición del conflicto, asimismo de un mes (art. 13.2 RJACE), que expiró el 12 de marzo de 2011 y, por tanto, fue observado por la Diputación Foral de Bizkaia.

Es cierto que la Diputación Foral de Bizkaia, en sus alegaciones finales de 25 de febrero de 2013 (an-

tecedente primero, apartado 5) afirma que "la Hacienda Foral de Bizkaia tiene conocimiento de la citada declaración de incompetencia... a través del escrito que presenta el obligado tributario y se recibe en la Hacienda Foral de Bizkaia con fecha 6 de septiembre de 2010". Este conocimiento no altera, sin embargo, la naturaleza del acto de la AEAT, que, como hemos indicado, no es una simple declaración de incompetencia en el sentido del artículo 13.1 RJACE. Aunque lo fuese, el transcurso del plazo de dos meses –suponiendo que sea aplicable a la declaración de incompetencia en los casos de conflicto negativo– únicamente habría tenido el efecto de permitir a la AEAT el planteamiento del conflicto, cosa que ésta no hizo.

2. La cuestión de fondo planteada por el presente conflicto consiste en determinar a cuál de las dos Administraciones corresponde la competencia para la devolución del IVA soportado por ENTIDAD 1 en el ejercicio 2004.

Existe una discrepancia inicial acerca de la norma del Concerto Económico que debe aplicarse para decidir dicha cuestión. La AEAT entiende que tal norma es la regla Primera del artículo 27.Uno del Concerto Económico, cuyo tenor es el siguiente:

"Uno. La exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido se ajustará a las siguientes normas:

Primera. Los sujetos pasivos que operen exclusivamente en territorio vasco tributarán íntegramente a las correspondientes Diputaciones Forales y los que operen exclusivamente en territorio común lo harán a la Administración del Estado".

Considera la AEAT que en el ejercicio 2004 la entidad operaba exclusivamente en territorio vasco, por lo que la competencia corresponde únicamente a la Diputación Foral de Bizkaia, siendo irrelevante el domicilio de la entidad.

La Diputación Foral de Bizkaia sostiene, por el contrario, que la norma aplicable es la regla Tercera del artículo 27.Uno del Concerto Econó-

mico, que en la redacción aplicable al presente caso, disponía lo siguiente:

"Tercera. Los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año anterior no hubiera excedido de 6 millones de euros tributarán en todo caso, y cualquiera que sea el lugar donde efectúen sus operaciones, a la Administración del Estado, cuando su domicilio fiscal esté situado en territorio común y a la Diputación Foral correspondiente cuando su domicilio fiscal esté situado en el País Vasco".

En vista de este precepto, la Diputación arguye que habiendo sido en el ejercicio 2004 el volumen de operaciones de la entidad inferior a 6 millones de euros, el criterio decisivo es el domicilio, que estaba situado en MUNICIPIO 1 (Madrid), por tanto en territorio común.

3. La solución de esta cuestión inicial exige analizar la estructura del artículo 27.Uno del Concierto Económico, que para facilitar dicho análisis se transcribe íntegramente a continuación en la redacción aplicable a los hechos del presente conflicto:

Artículo 27. Exacción del Impuesto.

Uno. La exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido se ajustará a las siguientes normas:

Primera. Los sujetos pasivos que operen exclusivamente en territorio vasco tributarán íntegramente a las correspondientes Diputaciones Forales, y los que operen exclusivamente en territorio común lo harán a la Administración del Estado.

Segunda. Cuando un sujeto pasivo opere en territorio común y vasco tributará a ambas Administraciones en proporción al volumen de operaciones efectuado en cada territorio, determinado de acuerdo con los puntos de conexión que se establecen en el artículo siguiente.

Tercera. Los sujetos pasivos cuyo volumen total de operaciones en el año anterior no hubiera excedido de 6 millones de euros tributarán, en todo caso, y cualquiera que sea el

lugar donde efectúen sus operaciones a la Administración del Estado, cuando su domicilio fiscal esté situado en territorio común y a la Diputación Foral correspondiente cuando su domicilio fiscal esté situado en el País Vasco.

El precepto transcrito consta de una norma general y de una excepción. La norma general, contenida en las reglas Primera y Segunda, atiende al criterio del lugar de realización de las operaciones, prescindiendo del volumen de éstas y del domicilio fiscal del sujeto pasivo. La excepción, contenida en la regla Tercera, sustituye el criterio del lugar de realización de las operaciones por el de la situación del domicilio fiscal para los sujetos cuyo volumen de operaciones en el año anterior no hubiera excedido de 6 millones de euros. Por consiguiente, es claro que cuando concurren sus presupuestos la norma excepcional, como *lex specialis*, debe aplicarse con preferencia a la norma general.

En el presente caso, el volumen de operaciones de ENTIDAD 1 en el año 2004 (que para esta entidad comprendió únicamente los días 29 al 31 de diciembre), fue igual a cero, puesto que no inició la realización habitual de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que constituyen su actividad, hasta que no se abrió al público la tienda de BIZKAIA el 1 de marzo de 2005. En efecto, de acuerdo con el artículo 27.Dos del Concierto Económico, "se entenderá como volumen total de operaciones el importe de las contraprestaciones, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido y el recargo de equivalencia, en su caso, obtenido por el sujeto pasivo en las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en su actividad".

No está en discusión en el presente caso la deducibilidad de la cuota soportada en la adquisición por ENTIDAD 1 del derecho de superficie en virtud de los artículos 111 y siguientes de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del IVA, y de los mismos artículos de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Territorio Histórico de Bizkaia, del IVA. La controversia se refiere únicamente a la Administración obligada a devolver dicha cuota.

Siendo, pues, igual a cero el volumen de operaciones de ENTIDAD 1 en el año 2004, resulta aplicable la norma especial de la regla Tercera del artículo 27.Uno del Concierto Económico, según la cual la competencia para la exacción del IVA corresponde a la Administración en cuyo territorio esté situado el domicilio fiscal del sujeto pasivo.

El declarado por dicha entidad estaba situado en territorio común, por lo que, en principio, la competencia para la devolución del IVA del año 2004 pertenecía a la Administración del Estado. Por otra parte, de acuerdo con la doctrina de esta Junta Arbitral confirmada por el Tribunal Supremo (sentencias de 3 de marzo de 2010, rec. 538/2009, 10 de junio de 2010, rec. 378/2009 y 17 de junio de 2010, rec. 529/2009), en los supuestos en que la competencia para la exacción del IVA depende del domicilio fiscal del contribuyente y se produzca un cambio de dicho domicilio, la devolución de los saldos pendientes en el momento del cambio incumbe a la Administración competente para la exacción del impuesto en el periodo de liquidación en el que el saldo se originó, sin que tal obligación se traslade a la Administración del nuevo domicilio.

4. En vista de la doctrina que rechaza el traslado de los saldos del IVA en los casos de cambio de domicilio, resulta insostenible el siguiente argumento aducido por la AEAT en contra de su obligación de practicar la devolución solicitada por ENTIDAD 1 (pág. 11 de su escrito de alegaciones de 19 de diciembre de 2012): la entidad presentó ante la AEAT la solicitud de devolución de IVA previo al inicio de la actividad pero ante la Hacienda Foral de Bizkaia las declaraciones de IVA posteriores a dicho inicio, ingresando en dicha Hacienda el correspondiente impuesto. En opinión de la AEAT, tal actuación "iría en contra de la estructura y sistemática del IVA, que si permite unas deducciones previas al inicio de la actividad es porque se compensarán posteriormente con los ingresos por este impuesto correspondientes al ejercicio de la actividad".

No existe, sin embargo, la especial vinculación pretendida por la AEAT entre las deducciones de cuotas soportadas o satisfechas con ocasión de

adquisiciones de bienes o servicios "antes del momento en que inicien la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a [sus actividades empresariales o profesionales]" (art. 111. Uno LIVA) y las cuotas devengadas como consecuencia de tal realización habitual. Después de las modificaciones en la Ley del IVA impuestas por la doctrina del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (sentencias de 14 de febrero de 1985, asunto C-268/83, Rompelman; 29 de febrero de 1986, asunto C-110/84, Inzo; y 21 de marzo de 2000, asunto C-110/98 y acumulados, Gabalfrisa) no es adecuado hablar de deducciones por operaciones "previas al inicio de la actividad". En este sentido, el artículo 5.Dos LIVA dispone que "a efectos de este impuesto, las actividades empresariales o profesionales se considerarán iniciadas desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades". La devolución de dichas cuotas se rige por las normas comunes contenidas en el artículo 115 (art. 111.Tres LIVA). En consecuencia, la devolución del IVA soportado por estas operaciones (en el caso presente por la adquisición por ENTIDAD 1 del derecho de superficie) no presenta especialidad alguna en cuanto a la determinación de la Administración competente en el marco del Concierto Económico.

5. La AEAT, no obstante, alega que el domicilio fiscal de la entidad estaba situado en BIZKAIA desde el momento de su constitución por aplicación de la norma contenida en el artículo 43.Cuatro.b) del Concierto Económico, cuyo tenor es el siguiente:

"Cuatro. A los efectos del presente Concierto Económico se entenderán domiciliados fiscalmente en el País Vasco:

(...)

b) Las personas jurídicas y demás entidades sometidas al Impuesto sobre Sociedades que tengan en el País Vasco su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente

centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, cuando se realice en el País Vasco dicha gestión o dirección. En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con estos criterios, se atenderá al lugar donde radique el mayor valor de su inmovilizado”.

Es necesario, por tanto, determinar, a la vista de este precepto, el lugar donde se encontraba el domicilio fiscal de ENTIDAD 1 desde su constitución el 29 de diciembre de 2004 hasta el traslado del domicilio a BIZKAIA el 15 de febrero de 2005. Frente a lo que piensa la Diputación Foral de Bizkaia, esta cuestión no quedó definitivamente resuelta por el hecho de haberse interrumpido el procedimiento amistoso para la resolución de las discrepancias acerca del domicilio fiscal de los contribuyentes previsto en el artículo 43.Nueve del Concierto Económico y desarrollado por las “Conclusiones del Grupo de Trabajo sobre cambios de domicilio” aprobadas conjuntamente por la AEAT y las Diputaciones Forales en su reunión de 18 de mayo de 2006; por más que la AEAT hubiese abandonado indebidamente la vía del procedimiento amistoso arrogándose unilateralmente la competencia para la exacción del IVA en virtud de una interpretación errónea de los puntos de conexión del artículo 27.Uno del Concierto Económico. Esto es así por la razón fundamental de que subsiste la discrepancia en este punto entre ambas Administraciones, que en última instancia corresponde resolver a la Junta Arbitral de conformidad con el artículo 43.Seis del Concierto Económico. La determinación del lugar del domicilio fiscal de la entidad es imprescindible para la solución del presente conflicto, como admite la AEAT (alegación octava de su escrito de 19 de diciembre de 2012), incurriendo en contradicción con su tesis de que el punto de conexión aplicable es el del lugar de realización de las operaciones (art. 27.Uno.Primer del Concierto Económico), que hemos desechado.

6. En resoluciones anteriores hemos partido de la consideración de que la noción de “gestión administrativa y dirección de los negocios” es un concepto jurídico indeterminado, cuya concre-

ción requiere tomar en consideración todas las circunstancias del caso (entre otras, resoluciones R3/2012, de 30 de marzo de 2012, expediente 31/2008; R7/2012, de 11 de mayo de 2012, expediente 36/2008; R13/2012, de 28 de septiembre de 2012, expediente 9/2010; R18/2012, de 27 de diciembre de 2012, expediente 19/2010 y R14/2013, de 24 de julio de 2013, expediente 31/2010).

Este criterio ha sido sancionado por la Sala Tercera del Tribunal Supremo en sentencia de 17 de octubre de 2013, dictada en recurso (núm. 538/2012) contra una resolución de esta Junta Arbitral, en cuyo Fundamento de Derecho 5º se afirma lo siguiente:

“La expresión ‘centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios’, es una expresión compleja que no viene definida ni delimitada legalmente, sino que debe conformarse caso por caso, integrándose en función no sólo de las circunstancias concretas objetivas que concurren en cada supuesto, sino también, y fundamentalmente en función de la concreta sociedad de la que se trata y en particular de la actividad a la que se dedica. El contar con locales o almacenes, con más o menos empleados, con varios lugares en los que se desarrollan unas u otras actividades parciales, lugar donde se celebran las reuniones del órgano de administración y se adoptan las decisiones, el lugar de custodia de los libros societarios... resultan indicios con más o menos peso o trascendencia, pero que en sí mismos nada dicen, sino se tienen en cuenta el dato fundamental de la actividad empresarial”.

Añade el Tribunal Supremo la siguiente consideración:

“También es de tener en cuenta que en principio el propio legislador identifica domicilio social con domicilio fiscal, aunque condicionado a la concurrencia de los referidos requisitos, pero de ignorarse estos habrá que estarse a dicho domicilio social en la conformación de la relación tributaria. Sin que deba

despreciarse al efecto, principios tales como la libertad a la empresa o la libertad de establecimiento, que en definitiva otorga el ejercicio de una opción legítima respecto del que la persona jurídica desee desarrollar la gestión y dirección, sin perjuicio del obligado sometimiento a los requisitos legales establecidos en el ámbito fiscal que dan lugar a las consecuencias jurídicas y los efectos propios de la relación tributaria".

Teniendo en cuenta las anteriores orientaciones, debemos analizar las circunstancias que valoradas conjuntamente determinen el lugar donde se llevaba a cabo la gestión administrativa y la dirección de los negocios de ENTIDAD 1 en el periodo considerado.

7. Las circunstancias en las que la AEAT basa su tesis de que el domicilio de la entidad se encontraba en BIZKAIA desde su constitución se exponen en el informe de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de la AEAT en el País Vasco de 17 de febrero de 2009, el cual recoge, a su vez, los datos reflejados en diligencias de 7 y 24 de octubre de 2009. El citado informe distingue dos periodos: a) Desde la constitución de ENTIDAD 1 (29 de diciembre de 2004) hasta la apertura del centro comercial (1 de marzo de 2005), y b) Desde la apertura hasta la actualidad.

a) Las circunstancias relativas al primero de dichos periodos son, en resumen, las siguientes:

- La contratación del personal se realizó desde una oficina existente en BIZKAIA.
- El proceso de selección del personal se realizó desde esta oficina incluso antes de la constitución de ENTIDAD 1.
- En definitiva, ENTIDAD 1 continúa la actividad que se venía realizando por SOCIO 1, S.A. siempre desde esa oficina de BIZKAIA.
- La documentación relativa a la actividad de la entidad se encontraba archi-

vada en la oficina de BIZKAIA y, tras la apertura del centro comercial, en este lugar.

- La aludida oficina estaba situada en DOMICILIO 2 de BIZKAIA, en un local arrendado por SOCIO 1, S.A.
- En dicho local se encontraban de forma continuada tres personas cuyos contratos de trabajo se aportan, de las que se afirma que constituyen parte del "comité de dirección" y son los responsables de la gestión diaria del centro comercial de BIZKAIA. Estas personas, junto con otras, eran las responsables de las distintas áreas, con el fin de realizar las actuaciones precisas para la puesta en funcionamiento del centro comercial (relaciones con la Administración, pagos, contratación del personal, llevanza de la contabilidad...). El seguimiento de las obras se encuentra a cargo del equipo de expansión del grupo, con sede en Madrid, que tenía una persona desplazada a Bilbao, durante varios meses para esa finalidad.
- En la citada oficina se encontraban de forma continuada un jefe de seguridad y uno de mantenimiento.
- Todas estas personas eran empleados de SOCIO 1, S.A., subrogándose luego ENTIDAD 1 en calidad de empleador.
- Los miembros del Consejo de Administración en la fecha de constitución de la entidad residen fuera de España e intervienen en las funciones propias de ese órgano pero no en el día a día de la entidad.
- La mayoría de los apoderados residen o han residido en Bizkaia.

b) Desde la apertura del centro comercial señala el informe que dada la actividad de

la entidad es lógico concluir que tanto la gestión administrativa como la dirección de la actividad diaria y ordinaria es realizada por los responsables de las distintas áreas que desarrollan su actividad laboral en el propio establecimiento comercial. En consecuencia, desde su constitución tanto la gestión administrativa como la dirección de la actividad diaria de ENTIDAD 1 se ha llevado a cabo desde BIZKAIA, donde radica actualmente su domicilio fiscal.

No obstante, ENTIDAD 1 forma parte de un grupo cuyo centro de decisión no radica en Bizkaia por lo que las grandes directrices y la toma de decisiones que le afectan no se adoptan en Bizkaia. Podría, pues, concluirse que la gestión y dirección de la entidad no se encuentra centralizada ni en Madrid ni en Bizkaia, por lo que procedería acudir al criterio subsidiario del lugar donde radica el mayor valor del inmovilizado, que se corresponde con el centro comercial de BIZKAIA desde el año 2004 (constitución del derecho de superficie en escritura de 29 de diciembre de 2004).

8. Las circunstancias en las que la Diputación Foral de Bizkaia basa su posición contraria a la de la AEAT están expuestas en el informe de la Inspección de la Hacienda Foral sobre actuaciones de comprobación del domicilio fiscal de 29 de mayo de 2009, que recoge, a su vez, el contenido de dos diligencias de constancia de hechos de 22 de abril y 12 de mayo de 2009. Tales circunstancias son, en resumen, las siguientes:

- Los libros y justificantes contables de la entidad correspondientes al año 2004 se encuentran depositados en el archivo central que posee el GRUPO ENTIDAD en MUNICIPIO 1.
- En dicho lugar estaban depositadas también las declaraciones correspondientes al IVA, año 2004 y al Impuesto sobre Sociedades ejercicio 2004/2005, que no se encontraban en el domicilio fiscal de la entidad.
- La entidad no disponía de personal alguno en 2004, efectuándose las primeras contratacio-

nes en 2005, en el que ENTIDAD 1 se subroga en determinados contratos de trabajo.

- En relación con el año 2004 se aporta una certificación de BANCO 1 relativa a una cuenta abierta en Madrid, en la que consta como autorizado REPRESENTANTE 1, Director Financiero del GRUPO ENTIDAD. El domicilio de referencia para dicha cuenta es DOMICILIO 1, de MUNICIPIO 1 (Madrid). Esta era la única cuenta de la que era titular ENTIDAD 1 en 2004.
- La reunión del Consejo de Administración de 30 de diciembre de 2004 se celebró en MUNICIPIO 1.
- Los apoderados de la entidad prestaban sus servicios como empleados de SOCIO 1, S.A.
- El contrato de arrendamiento de la oficina de BIZKAIA está suscrito directamente por SOCIO 1, S.A.
- La escritura de constitución del derecho de superficie se otorgó ante el Notario de MUNICIPIO 2 (Madrid) D. NOTARIO 1 por REPRESENTANTE 1, como mandatario verbal.
- Ante el mismo Notario se otorgó el 17 de enero de 2005 escritura de declaración de obra nueva de la tienda de BIZKAIA.
- En la diligencia de 12 de mayo de 2009 se recogen manifestaciones de la representante de la entidad en el sentido de que la realización de un nuevo centro comercial se efectúa sobre la base de la colaboración del Departamento de Expansión de SOCIO 1, S.A. en coordinación con el líder del proyecto que cuenta con un propio equipo de trabajo nacional, y los equipos de trabajo integrados en el GRUPO INTERNACIONAL ENTIDAD.

Para la construcción de los centros ENTIDAD actúa como promotor, siendo ejecutadas las obras por el sistema de "paquetes", esto es se contrata con distintas empresas la realización de partes del centro en construcción. El De-

partamento de Expansión y el líder del proyecto son los que proceden a efectuar las negociaciones con los proveedores de la construcción así como el seguimiento de las posteriores fases: firma del contrato, control del presupuesto, aceptación de las certificaciones de obra, órdenes de pago a proveedores, etc.

Este procedimiento se siguió también en el caso del centro comercial de BIZKAIA, siendo líder del proyecto una persona empleada por SOCIO 1, S.A. El Departamento de Expansión desplazaba, circunstancialmente, una persona, empleada por SOCIO 1, S.A., a BIZKAIA para el seguimiento de las obras. En términos generales puede decirse que el Departamento de Expansión de SOCIO 1, S.A. asume las funciones de impulso, coordinación y supervisión de la construcción del centro hasta la terminación de las obras y la apertura de la tienda. Incluso tras la constitución del derecho de superficie las relaciones con los proveedores se llevaron a cabo por personal de SOCIO 1, S.A., que celebraba los correspondientes contratos y los facturaba y satisfacía, cobrándolos, a su vez, a ENTIDAD 1. Este procedimiento fue seguido hasta que el local estuvo en condiciones de ser abierto al público.

La representante de la entidad manifestó asimismo que el personal contratado por SOCIO 1, S.A. sito en la oficina de BIZKAIA se dedicaba a labores tales como gestión de la tienda, estudios sobre localización de la misma, determinación del personal necesario, determinación del número de tornos y cajas, etc.; que hasta la puesta en condiciones de funcionamiento del local, las relaciones con las Administraciones públicas (impuestos, licencias de apertura, etc.) y los temas jurídicos que surgieran eran gestionados por SOCIO 1, S.A.; que hasta el traslado del domicilio a BIZKAIA todas las reuniones del Consejo de Administración y de la Junta de socios se realizaban en el domicilio de la entidad sito en MUNICIPIO 1 (Madrid); y que hasta el momento en que la entidad dispuso de personal propio las gestiones financieras y administrati-

vas de la misma eran efectuadas por personal de SOCIO 1, S.A., bajo la dirección de REPRESENTANTE 1, Director financiero de esta última sociedad.

9. El periodo al que se refiere la controversia sobre el domicilio fiscal es el comprendido entre la constitución de ENTIDAD 1 el 29 de diciembre de 2004 y el traslado de dicho domicilio a BIZKAIA el 15 de febrero de 2005. Con anterioridad a dicho periodo la inexistencia de esta entidad excusa el planteamiento de la cuestión: todas las actividades que se realizaban en el Territorio Histórico de Bizkaia, que eran las conducentes al establecimiento del centro comercial de BIZKAIA, se realizaban, como es obvio, por la única entidad existente, SOCIO 1, S.A. Pues bien, las circunstancias de hecho expuestas no ofrecen ningún fundamento a la tesis de que la situación cambiase en este aspecto tras la constitución de ENTIDAD 1, es decir, que todas estas actividades pasasen en este momento a ser realizadas por esta sociedad y, por tanto, que la gestión de sus actividades, que en este momento, como hemos dicho, eran esencialmente las preparatorias de la apertura de la tienda, se asumiese por la nueva entidad, todavía domiciliada en territorio común. Las manifestaciones de representantes de la entidad en sentido contrario, es decir, que tales actividades continuaron llevándose a cabo por la matriz SOCIO 1, S.A. concuerdan con la lógica empresarial y común, que sugieren que tendría escaso sentido una modificación organizativa como la pretendida por la aludida tesis para un periodo de un mes y medio.

Por otra parte, independientemente de a cuál de las entidades del GRUPO ENTIDAD se atribuya la realización de las actividades de éste en el País Vasco, la naturaleza de tales actividades con anterioridad al traslado del domicilio de ENTIDAD 1 a BIZKAIA tampoco permite situar en este lugar la gestión administrativa y la dirección de los negocios de esta entidad. En efecto, de las circunstancias de hecho que constan en el expediente se deduce claramente que dichas actividades tenían esencialmente por finalidad, digámoslo una vez más, la construcción y puesta en funcionamiento del centro comercial de BIZKAIA. Se tra-

taba, por tanto, de actividades de naturaleza esencialmente técnica: emplazamiento, proyecto técnico, dirección de las obras, gestiones administrativas, selección del personal, etc. Todas ellas son actividades distintas de la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la entidad.

A este respecto, es de señalar que la Junta Arbitral estimó, en supuestos que guardan considerable analogía con el presente, que las actividades de construcción y establecimiento de una instalación no constituyen gestión administrativa y dirección de los negocios a efectos de la determinación del domicilio fiscal de la entidad que las lleva a cabo. Así en las resoluciones R1/2008, de 24 de noviembre de 2008 (expte. 1/2008) y R1/2009, de 28 de enero de 2009 (expte. 2/2008), ambas confirmadas por la Sala Tercera del Tribunal Supremo en sus sentencias de 4 de febrero de 2010 (rec. 86/2009) y 16 de junio de 2009 (rec. 155/2009), respectivamente. Con el respaldo del Tribunal Supremo la Junta Arbitral ha reiterado esta posición en sus resoluciones R14/2013, de 24 de julio de 2013 (expte. 31/2010), FD 15, y R16/2013, de 9 de septiembre de 2013 (expte. 4/2011), FD 8.

En virtud de las anteriores consideraciones debemos concluir que el domicilio fiscal de ENTIDAD 1 en el periodo comprendido entre el 29 de diciembre de 2004, fecha de su constitución y el 15 de febrero de 2005, fecha del traslado de su domicilio social a BIZKAIA, se encontraba en DOMICILIO 1, de MUNICIPIO 1 (Madrid).

La anterior conclusión hace innecesario recurrir al criterio del lugar donde radique el mayor valor del inmovilizado.

10. Fijado el domicilio fiscal de ENTIDAD 1 en territorio común, la aplicación del punto de conexión establecido en el artículo 27.Uno.Tercera del Concierto Económico lleva a la conclusión de que la competencia para la exacción del IVA en el año 2004 y, por tanto, para la devolución del saldo pendiente en ese año a favor de dicha entidad, corresponde a la AEAT.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

Declarar que la competencia para la devolución del saldo del IVA pendiente en el año 2004 a favor de la entidad ENTIDAD 1 (NIF ----), corresponde a la Agencia Estatal de Administración Tributaria

Alegada por una de las Administraciones la imposibilidad de pronunciarse sobre el volumen de operaciones del sujeto pasivo por estar las actuaciones de comprobación paralizadas como consecuencia del propio planteamiento del conflicto ante la Junta Arbitral, ésta acuerda la inadmisión del conflicto para eliminar así el obstáculo alegado

Resolución R 5/2014 Expediente 28/2008

En la ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 31 de octubre de 2014,

la Junta Arbitral del Concerto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por D. Gabriel Casado Ollero, Presidente, y D. Isaac Merino Jara y D. Javier Muguruza Arrese, Vocales, ha adoptado el siguiente

ACUERDO

sobre el conflicto planteado por la Diputación Foral de Gipuzkoa frente a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre la determinación del volumen de operaciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido atribuible al Territorio Histórico de Gipuzkoa, del ejercicio 2002, de la entidad ENTIDAD 1 (NIF ----), que se tramita ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 28/2008, actuando como ponente D. Javier Muguruza Arrese

I. ANTECEDENTES

1. El presente conflicto fue planteado mediante un escrito del Diputado Foral de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa de 9 de mayo de 2008, que tuvo entrada el día 13 de mayo de 2008 en el registro de la Junta Arbitral, al que se acompañaba el acuerdo de interposición del conflicto adoptado el 6 de mayo de 2008 por el Consejo de Diputados y el expediente administrativo tramitado por la Diputación Foral en este asunto.

2. Del expediente resultan los siguientes hechos:

- La entidad ENTIDAD 1 (NIF ----) (en lo sucesivo, "ENTIDAD 1" o "la entidad") tiene su domicilio fiscal en Madrid y realiza operaciones sujetas a IVA tanto en el territorio de régimen común como en el territorio de Gipuzkoa, tributando por dicho Impuesto, por volumen de operaciones, ante ambas Administraciones.
- Con fecha 21 de abril de 2005 la Inspección de la Diputación Foral de Gipuzkoa emitió un informe referente a la tributación por IVA de ENTIDAD 1 en los ejercicios 2000 a 2004. En dicho informe concluía que el criterio utilizado por la entidad para determinar el lugar de realización del hecho imponible en las ventas de carburante realizadas en estaciones de servicio era erróneo y daba lugar a una incorrecta determinación del porcentaje de volumen de operaciones que correspondía a Gipuzkoa. El informe proponía que se instara a la AEAT, por ser la Administración competente, la práctica de la oportuna regularización y el pago a la Diputación de Gipuzkoa de las cantidades que resultaran de la debida corrección del porcentaje de volumen de operaciones que le correspondía en las liquidaciones por IVA de ENTIDAD 1 de 2000, 2001, 2002, 2003 y 2004.
- En razón a dicho informe, el Subdirector de Inspección de la Diputación Foral de Gipuzkoa, el día 24 de mayo de 2005, dirigió un escrito a la Inspectora Regional del País Vasco de la AEAT en el que le reclamaba la cantidad de S.SSS.SSS,SS euros, en concepto de ingresos indebidamente efectuados por ENTIDAD 1, por IVA de los ejercicios 2000 a 2004.
- Con fecha 10 de marzo de 2008, la Inspección de la Diputación Foral de Gipuzkoa elaboró un nuevo informe en el que manifestaba, en relación con la propuesta de modificación del volumen de operaciones imputable a Gipuzkoa que había planteado a la AEAT en 2005, que su desacuerdo se centraba en el importe del "volumen de operaciones total". Y explicaba que, habiendo conocido que la Inspección de

la AEAT había incoado actas de inspección a ENTIDAD 1 por IVA, por los ejercicios 2000 y 2001, modificando el volumen de operaciones total y consecuentemente modificando el volumen correspondiente a Gipuzkoa, la pretensión de Gipuzkoa referente a los años 2000 y 2001 decaía, dando por buena la regularización efectuada por la AEAT. Por lo referente a los años 2002, 2003 y 2004, el informe de la Inspección de Gipuzkoa únicamente dejaba constancia de que la AEAT le había comunicado el inicio de nuevas actuaciones inspectoras respecto de 2003 y 2004 y de que la AEAT entendía que el ejercicio 2002 estaba prescrito y no procedía actuación inspectora.

- Con fundamento en dicho informe, el Diputado de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa dictó, el 13 de marzo de 2008, una Orden Foral disponiendo requerir a la Administración del Estado de inhibición en lo que afecta a la competencia de cobro de SSS.SSS,SS euros, incorrectamente ingresados en dicha Administración por ENTIDAD 1, en concepto de IVA del ejercicio 2002, como consecuencia del erróneo cálculo del volumen de operaciones realizado en Gipuzkoa.
- Remitido el requerimiento de inhibición a la AEAT, el Delegado especial del País Vasco, con fecha 29 de abril de 2008 contestó manifestando que: "La actuación cuya competencia requiere para sí esa Hacienda Foral corresponde a la AEAT, si bien se ha remitido su propuesta a los Servicios Generales de la Agencia para su tramitación en la forma prevista en los Acuerdos sobre Actas Únicas y Control Tributario de las Haciendas Forales de 18/5/2006".
- Dicha contestación fue recibida por la Diputación Foral de Gipuzkoa el 6 de mayo de 2008, y con esa misma fecha el Consejo de Diputados acordó la presentación del Conflicto ante la Junta Arbitral, ante la que tuvo entrada el 13 de mayo de 2008.

4. La AEAT formuló alegaciones por medio de un escrito de su Director General de fecha 30 de octubre de 2008, que fue registrado en la Junta Arbitral el 4 de noviembre de 2008. En dicho escrito pide a la Junta Arbitral que, en virtud de los antecedentes de hecho y fundamentos de derecho que expone, declare la inadmisibilidad del conflicto por falta de competencia para conocerlo al no existir discrepancia entre las Administraciones sobre ninguna de las materias atribuidas a la Junta Arbitral por el artículo 66 del Concierto Económico, y subsidiariamente que se declare que es la AEAT la Administración competente para determinar el porcentaje de volumen atribuible a las distintas Administraciones.

Del expediente remitido por la AEAT con su escrito de alegaciones, resultan los siguientes hechos:

- El 9 de julio de 2004, la Inspección de la AEAT inició actuaciones de comprobación del IVA de ENTIDAD 1, referentes a los ejercicios 2000 y 2001, que concluyeron con actas de conformidad de fecha 21 de marzo de 2006. En mérito a tales actas se modificó el porcentaje de tributación en el Territorio Histórico de Gipuzkoa, que en el año 2000 pasó desde el S,SS declarado por la entidad, al S,SS (siendo el porcentaje que reclamaba la Diputación de Gipuzkoa a la AEAT el S,SS), y en el año 2001 pasó desde el S,SS declarado por la entidad, al S,SS (siendo el porcentaje que reclamaba la Diputación de Gipuzkoa a la AEAT el S,SS).
- El 9 de junio de 2008 y el 26 de junio de 2008, el Jefe del Equipo Nacional de Inspección nº 2 de la AEAT emitió sendos informes, consecuentes al requerimiento de inhibición remitido por la Diputación Foral de Gipuzkoa a la AEAT, en los que manifestaba: en el primero, la improcedencia de actuación inspectora en relación con el IVA de ENTIDAD 1 de 2002 por estar prescrito el derecho de la AEAT para la comprobación; y en el segundo, que habiéndose iniciado un procedimiento inspector en relación con el Impuesto sobre Sociedades de ENTIDAD 1 de 2002 a 2005 y de IVA desde el 1-4-2003 a 2005, en ese marco se compro-

3. El conflicto fue admitido a trámite por la Junta Arbitral el 12 de septiembre de 2008.

barían los coeficientes de tributación correspondientes al Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2002 y "sin otros efectos que los informativos, se tratará de depurar los anteriores para su adaptación al IVA, ejercicio 2002".

5. En el trámite de puesta de manifiesto del expediente formularon alegaciones la Diputación Foral de Gipuzkoa y la AEAT. La primera lo hizo por medio de un escrito del Diputado Foral de Hacienda y Finanzas de 24 de abril de 2009, registrado de entrada en la Junta Arbitral el mismo día. El Director General de la AEAT presentó un escrito de fecha 23 de abril de 2009, que tuvo entrada en la Junta Arbitral al día siguiente.

II. FUNDAMENTOS DE DERECHO

Procede analizar la alegación planteada por la AEAT referente a la inadmisibilidad del conflicto.

Invoca la AEAT que la cuestión a la que se refiere el conflicto planteado por la Diputación Foral de Gipuzkoa no entra dentro del ámbito de competencias que el artículo 66 del Concierto Económico y el artículo 3 del Reglamento aprobado por Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, atribuyen a la Junta Arbitral.

Sostiene que la Diputación Foral de Gipuzkoa discrepa respecto de la imputación territorial de volumen de operaciones que ha realizado el obligado tributario en su autoliquidación por IVA de 2002, pero no respecto del que haya podido determinar la AEAT, dado que ésta no ha tenido ocasión de pronunciarse al respecto porque la comprobación del porcentaje de volumen de operaciones correspondiente a 2002 se halla paralizada como consecuencia del planteamiento del presente conflicto. Y que, por ende, no existe controversia entre las Administraciones sobre ninguna de las materias atribuidas a la Junta Arbitral.

Pues bien, respecto a la cuestión de fondo que se suscita, que tiene que ver con la determinación del porcentaje de volumen de negocio que corresponde a Gipuzkoa en el IVA de ENTIDAD 1 de 2002, es evidente que la Junta Arbitral no po-

dría resolverla fijando los criterios para establecerlo, porque en el Expediente ninguna de las dos Administraciones aporta argumentos para poder hacerlo.

Además, es cierto que ni siquiera existe desacuerdo entre las Administraciones en cuanto a que la AEAT es la única competente para comprobar el volumen de operaciones de ENTIDAD 1 en el IVA del ejercicio 2002.

Más allá de los discutibles concretos términos en los que la Diputación Foral de Gipuzkoa requirió de inhibición a la AEAT, lo que existía, al tiempo de plantearse el conflicto, y lo que en definitiva llevó a aquella a plantearlo, era una inactividad de la AEAT, Administración competente para comprobar el volumen de operaciones de ENTIDAD 1 en el IVA del ejercicio 2002, y dos hechos probados: en primer lugar, que en los ejercicios inmediatamente anteriores al de 2002, en 2001 y en 2000, la propia AEAT había corregido al alza el porcentaje de volumen de operaciones autoliquidado por ENTIDAD 1 en el IVA en Gipuzkoa, por cierto incluso en una cuantía superior a la que la propia Diputación había calculado; y en segundo lugar, que cuando el 25 de mayo de 2005, el Subdirector General de Inspección de la Diputación Foral de Gipuzkoa reclamó a la Inspectora Regional del País Vasco de la AEAT, las cantidades que estimaba se le debían en razón a la incorrecta determinación del volumen de operaciones de ENTIDAD 1 en los ejercicios 2000, 2001, 2002 y 2003, la AEAT ya había iniciado las actuaciones de comprobación del IVA de ENTIDAD 1 de los ejercicios 2000 y 2001, y todavía no estaba prescrito su derecho a comprobarle también el ejercicio 2002. Debiendo añadirse que la inactividad a que obliga el artículo 66.dos del Concierto Económico no puede llevarse al extremo de impedir a las Administraciones enfrentadas incluso la realización de aquellas actuaciones conducentes a la pronta resolución del conflicto por ellas planteado.

Ahora bien, atendiendo a lo alegado por la Agencia Tributaria a raíz del informe del Jefe del Equipo Nacional de Inspección nº 2, de 26 de junio de 2008, en el que manifestaba que a efec-

tos informativos se trataría de depurar los porcentajes del IVA del ejercicio 2002 de ENTIDAD 1, añadiendo la AEAT que ello no ha podido realizarse precisamente por la inactividad a la que le ha obligado el planteamiento del conflicto, es evidente que con la presente Resolución desaparece el obstáculo alegado, por lo que ya nada le impide proceder a la comprobación del volumen de operaciones de ENTIDAD 1 en Gipuzkoa en el IVA del ejercicio 2002.

Lamentablemente, la celeridad con la que se planteó el conflicto por parte de la Diputación Foral de Gipuzkoa, sin realizar un último intento de solución amistosa, le impidió llegar a conocer la disposición de la AEAT a revisar los porcentajes del IVA de ENTIDAD 1 en 2002, siquiera a efectos informativos.

En definitiva, respecto de la cuestión de fondo resulta que la Junta Arbitral ni puede acordar que la AEAT realice la comprobación del porcentaje de volumen de operaciones en el IVA de ENTIDAD 1 de 2002, porque no consta su negativa a realizarla, ni tampoco puede dar por buena la corrección propuesta de forma unilateral por la Diputación Foral de Gipuzkoa, porque ella misma admite que no tiene competencia para comprobar el volumen de operaciones de ENTIDAD 1 en el IVA de 2002.

En su virtud, la Junta Arbitral

ACUERDA

Inadmitir el presente conflicto, desapareciendo así el obstáculo alegado por la AEAT para comprobar a los efectos que proceda el volumen de operaciones de ENTIDAD 1 en Gipuzkoa en el IVA del ejercicio 2002.

RECAUDACIÓN POR TRIBUTOS CONCERTADOS DE LA CAPV ACUMULADA A SEPTIEMBRE DE 2014.

I. DATOS GLOBALES

Las Diputaciones Forales han recaudado por tributos concertados en el intervalo de enero a septiembre de 2014 **8.124.375 miles de euros (m€)**, un **4,0% más** que en el mismo periodo del año pasado. Esta positiva evolución se ha producido principalmente por el buen comportamiento recaudatorio del IVA y del IRPF.

La **mayor recaudación**, en términos absolutos, registrada hasta septiembre de 2014 respecto al mismo periodo de 2013 asciende a **310.440 m€** y procede de las figuras tributarias siguientes:

miles de €	
IRPF	111.243
I. Sociedades	(221.159)
IVA	427.893
II.EE. Fabricación + IVMDH*	(12.797)
Otros tributos	5.260
TOTAL	310.440

La negativa evolución en la recaudación del Impuesto sobre Sociedades se explica en gran parte por la recaudación excepcional que se produjo en 2013 derivada de la aprobación de la normativa que permitía actualizar de forma voluntaria el valor de determinados activos de los balances de las sociedades y empresas que se acogiesen a su aplicación durante exclusivamente dicho año.

Respecto al buen comportamiento de la recaudación por IVA cabe señalar que en 2013 se materializó el último plazo de la devolución al Estado del IVA correspondiente al llamado "caso Rover".

Por componentes, la recaudación bruta acumulada ha avanzado un 3,3%, al mismo tiempo que el volumen de devoluciones ha aumentado un 1,2%, lo que supone que la recaudación líquida haya superado en cuatro puntos porcentuales la del ejercicio anterior.

miles de €			
	Ene/sep-13	Ene/sep-14	% Δ 14/13
Rec. íntegra y Res. Devoluciones	10.476.158 (2.662.223)	10.818.899 (2.694.524)	3,3 (1,2)
Rec. líquida	7.813.935	8.124.375	4,0

II.- IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

II.1. Retenciones por Rendimientos del Trabajo

La recaudación por retenciones por Rendimientos del Trabajo inició el año con importantes incrementos debido, por un lado, a la fuerte caída recaudatoria a principios de 2013 y por otro, a una mayor entrada de ingresos por aplazamientos. Posteriormente fue desacelerándose el ritmo de aumento de la recaudación hasta estabilizarse en el periodo de mayo a septiembre en el entorno del 2,0%, porcentaje más en línea con la coyuntura económica que está atravesando la CAE.

Hasta septiembre, la economía vasca ha dejado de destruir empleo pero todavía tampoco ha sido capaz de crearlo. Respecto a los salarios, el crecimiento pactado de los mismos hasta septiembre, en base a los convenios todavía en vigor, se ha seguido moderando (0,7%) respecto a la media del año anterior (0,9%).

II.2. Retenciones por Rendimientos del Capital Mobiliario

Desde principios de año hasta junio de 2014, la evolución de la recaudación por este concepto ha seguido una senda progresiva de deterioro hasta acumular una reducción del 8,0%. Después de situarse en el valor más negativo en el mes de junio, la tendencia se ha invertido y el ritmo de decrecimiento se ha moderado de manera muy ligera hasta alcanzar a septiembre el -7,2%. Este descenso guarda estrecha relación con una menor remuneración de los depósitos en cuentas bancarias, que son el activo de mayor peso en la cartera de las familias.

II.3. Retenciones por Rendimientos del Capital Inmobiliario

En ausencia de cambios normativos, la recaudación de este apartado ha reflejado la mayor parte del año caídas de ingresos de entre el 4,0% y el 5,0%, debido a la disminución de los precios en el mercado inmobiliario de alquiler. No obstante, la recaudación acumulada a septiembre ha evidenciado una mejoría (-3,0%).

II.4. Retenciones sobre Ganancias Patrimoniales

La recaudación por retenciones sobre Ganancias Patrimoniales ha registrado incrementos importantes a lo largo del año lo que ha permitido que la recaudación acumulada a septiembre haya crecido un 22,2%. La causa del aumento se encuentra en el buen comportamiento de las ganancias patrimoniales derivadas de operaciones con acciones y participaciones en el mercado bursátil.

II.5 Retenciones e ingresos a cuenta del Gravamen Especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas

La recaudación por IRPF hasta septiembre recoge ingresos por un valor de 28.137 m€ correspondientes a las retenciones e ingresos a cuenta del Gravamen Especial sobre los premios de determinadas loterías y apuestas, una figura tributaria concertada este año pero cuyos efectos recaudatorios se retrotraen a 1 de enero de 2013.

II.6. Pagos fraccionados

La recaudación por pagos fraccionados ha reflejado durante todo el año valores negativos en un intervalo entre el -4,0% y el -6,0%. A partir de agosto, la recaudación ha mostrado un comportamiento mejor y a septiembre la caída se ha situado en el -3,2%.

II.7. Cuota Diferencial Neta

La evolución recaudatoria de este apartado se deriva básicamente de los resultados de la campaña de renta de 2013 de las Diputaciones Forales.

Hasta septiembre de 2014 la evolución de la Cuota Diferencial Neta ha reflejado una caída importante de las devoluciones por este impuesto (5,2%).

Recaudación acumulada por IRPF

miles de €

	Ene/sep-13	Ene/sep-14	% Δ 14/13
Ret. Rdtos. T. y Act. Prof.	2.939.826	3.001.007	2,1
Ret. Rdtos. Capital Mob.	153.931	142.919	(7,2)
Ret. Rdtos. Cap. Inmob.	61.658	59.788	(3,0)
Ret. Ganancias Patrimo.	19.076	23.311	22,2
Grav. Esp. s/P. def. Loter.		28.137	
Pagos Frac. Prof. y Empr.	108.518	105.067	(3,2)
Cuota Diferencial Neta	(655.621)	(621.596)	5,2
Recaudación Total IRPF	2.627.389	2.738.632	4,2

III.- IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

III.1. Retenciones

Dentro de este impuesto se incluye el 50% de la recaudación de las siguientes retenciones, ya analizadas en el apartado del IRPF: Rendimientos de Capital Mobiliario, Rendimientos de Capital Inmobiliario, Ganancias Patrimoniales y Gravamen Especial s/premios de determinadas loterías y apuestas.

III.2. Cuota Diferencial Neta

Los ingresos fiscales a septiembre de 2014 correspondientes a la Cuota Diferencial Neta del Impuesto sobre Sociedades han ascendido a 653.821 miles de euros lo que ha supuesto un decremento interanual del 24,5%, una vez que en agosto se ha recaudado el grueso de la recaudación por Cuota Diferencial Neta correspondiente a la Campaña de Sociedades 2013.

El primer trimestre del año vino marcado como es habitual por la realización de devoluciones correspondientes a la campaña del Impuesto sobre Sociedades de 2012. El volumen de devoluciones fue más elevado respecto al registrado en el mismo periodo del año anterior (cerca de 28,4 millones de euros más).

En el segundo trimestre del año la recaudación por la Cuota Diferencial del impuesto se redujo

un 3,0%, debido al menor ingreso registrado en el primer pago fraccionado del año correspondiente a las sociedades sujetas a normativa común.

La campaña del Impuesto sobre Sociedades de 2013 se ha desarrollado entre el 1 de julio y el 26 de julio, fechas de inicio y fin para presentar declaración para la mayoría de los sujetos pasivos del impuesto. Después de registrar el resultado de la campaña de liquidación del Impuesto de Sociedades de 2013 la recaudación por Cuota Diferencial Neta hasta septiembre ha reflejado una disminución de ingresos importante (-24,5%). La mayor parte de esta disminución se explica por la recaudación excepcional que se produjo en 2013 derivada de la aprobación de la normativa que permitía actualizar de forma voluntaria el valor de determinados activos de los balances de las sociedades y empresas que se acogiesen a su aplicación. Dicha actualización quedaba sujeta a un gravamen único del 5% del incremento neto de valor de los activos. Los ingresos extraordinarios por este cambio normativo supusieron hasta septiembre de 2013 un importe de 126,8 millones de euros. Si se hace la comparativa interanual sin incluir la recaudación procedente de la actualización de balances, la caída hubiese sido sensiblemente inferior (-11,6%).

Recaudación acumulada por IMPUESTO S/SOCIEDADES

miles de €

	Ene/sep-13	Ene/sep-14	% Δ 14/13
Ref. Rdtos. Capital Mob.	153.931	142.919	(7,2)
Ref. Rdtos. Cap. Inmob.	61.658	59.788	(3,0)
Ref. Ganancias Patrimo.	19.076	23.311	22,2
Grav. Esp. s/P. det. Loter.		80	
Cuota Diferencial Neta	866.412	653.821	(24,5)
Recaudación Total IS	1.101.077	879.919	(20,1)

IV.- IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

La recaudación por IVA de gestión propia ha mantenido desde abril de 2014 crecimientos por encima de los dos dígitos. Hasta septiembre el crecimiento se ha situado en el 14,6%. Este elevado crecimiento se debe a los siguientes factores:

1. Una disminución de las devoluciones (3,4%). A este respecto hay que señalar que en 2013, las devoluciones incluyeron a partir de abril el último plazo de la devolución al Estado (144.787 miles de euros) por el llamado "caso Rover". Si se obvia este caso extraordinario, las devoluciones se habrían incrementado hasta septiembre un 7,7%.
2. Un repunte significativo de la actividad económica y del consumo que ha impulsado la recaudación bruta (7,1%). A diferencia del año pasado en que el incremento recaudatorio se había sustentado en la subida de tipos impositivos a partir de septiembre de 2012 (tipo general: 21% frente al 18% anterior y tipo reducido: 10% frente al 8%; además algunos bienes y servicios pasaron de estar gravados al tipo reducido a estarlo al general), este año la lenta mejoría económica y el dinamismo del consumo de los hogares (también del público, aunque en menor medida) se ha reflejado en una elevación de las bases imponibles, repercutiendo finalmente en el aumento de la recaudación mencionado.

Recaudación acumulada por IVA de GESTIÓN PROPIA

miles de €

	Ene/sep-13	Ene/sep-14	% Δ 14/13
Rec. íntegra y Res. Devoluciones	3.362.179 (1.412.070)	3.600.013 (1.364.441)	7,1 (3,4)
Rec. líquida	1.950.109	1.950.108.878	14,6

Finalmente, el importe ingresado o compensado por la CAE hasta septiembre en concepto de **Ajuste IVA con el Estado**, regulado en el artículo 53 de la Ley 12/2002 de 23 de mayo por la que se aprueba el Concierto Económico con la CAPV y en el artículo 14 de la Ley 29/2007, de 25 de octubre, por la que se aprueba la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2007-2011, ha sido de 855.824 m€, un 20,0% superior a la cifra acumulada a 2013.

V.- IMPUESTOS ESPECIALES DE FABRICACIÓN

La recaudación por IIEE de fabricación* de gestión propia hasta septiembre prácticamente se ha estancado (0,1%) respecto al año anterior.

Entre los impuestos más relevantes, la recaudación acumulada por el **Impuesto Especial sobre Hidrocarburos*** ha mostrado una ligera caída (-0,7%), pese a la mejora en el consumo de gasolinas y gasóleo de automoción en los últimos meses. Una de las causas del descenso puede ser las fuertes caídas que se están produciendo durante todo el año en el consumo del resto de los productos objeto de gravamen (en especial, en el gas natural y en el gasóleo bonificado).

La recaudación por el **Impuesto Especial sobre Labores del Tabaco**, por su parte, ha estado registrando desde principios de año fuertes incrementos como consecuencia del aumento de tipos impositivos aprobado a partir de julio de 2013. Además, la comparación se ha realizado en algunos meses, con periodos afectados por episodios de acaparamiento previos a la entrada en vigor de una mayor imposición. El peso de estos factores a medida que ha transcurrido el año ha ido atenuándose, de tal manera que la recaudación a julio marcó el ritmo de crecimiento más bajo (5,1%). En los dos últimos meses, no obstante, el ritmo ha vuelto a acelerarse hasta situarse en el entorno del 7,5%, al compararse con los malos resultados de los meses de agosto y septiembre de 2013.

Por último, mencionar la reducción de la recaudación acumulada por el **Impuesto Especial de Electricidad** (hasta septiembre: -14,9%) afectada por el descenso de los precios en el mercado mayorista y el comienzo de la exención del 85% del impuesto dirigida a los sectores industriales consumidores intensivos de electricidad.

Recaudación acumulada por II.EE. DE FABRICACIÓN de GESTIÓN PROPIA

miles de €

	Ene/sep-13	Ene/sep-14	% Δ 13/12
Alcohol y Produc. Interm.	8.523	7.814	(8,3)
Hidrocarburos*	800.320	794.431	(0,7)
Tabaco	228.625	245.925	7,6
Cerveza	3.577	2.258	(36,9)
Electricidad	59.196	50.360	(14,9)
Total II.EE. de Fabricación	1.100.241	1.100.242.189	0,1

Además, hasta septiembre, las Diputaciones Forales han transferido a la Hacienda estatal un importe de 152.665 miles de euros en concepto de **Ajustes a la recaudación por Impuestos Especiales de Fabricación con el Estado**, regulados en el artículo 54 de la Ley 12/2002 de 23 de mayo por la que se aprueba el Concerto Económico con la CAPV y en el artículo 15 de la Ley 29/2007, de 25 de octubre, por la que se aprueba la metodología de señalamiento del cupo del País Vasco para el quinquenio 2007-2011, lo que representa un aumento del 9,6% respecto al año anterior.

IMPUESTOS ESPECIALES DE FABRICACIÓN: Ajustes con el Estado

miles de €

	Ene/sep-14
Alcohol y Productos Intermedios	25.456
Hidrocarburos*	(228.300)
Tabaco	43.276
Cerveza	6.903
Total II.EE. de Fabricación	(152.665)

VI. RECAUDACIÓN DE OTROS TRIBUTOS

En cuanto al resto de impuestos, que en su conjunto representan en torno al 5% de la recaudación total por tributos concertados, su evolución hasta septiembre ha sido la siguiente (miles de €):

	Ene/sep-13	Ene/sep-14	% Δ 14/13
I. s/Renta No Residentes	35.372	14.732	(58,3)
I. Sucesiones y Donaciones	75.588	75.070	(0,7)
I. Patrimonio	129.105	148.305	14,9
I. s/Produc. de Energía Eléc.	9.968	12.649	26,9
I. s/Transmis. Patrimoniales	51.875	62.151	19,8
I. Actos Jurídicos Documen.	29.640	25.981	(12,3)
I.E. s/ Det. Medios de Transp.	10.327	10.901	5,6
I. s/Primas de Seguros	45.540	44.753	(1,7)
Otros	0	7.804	-
Tasa de Juego	28.773	26.909	(6,5)
Rec., int. de dem. y sancio.	44.859	37.050	(17,4)
Otros imp. e ingr. tributarios	461.046	466.306	1,1

VII. PREVISIÓN DE RECAUDACIÓN DE CIERRE DE 2014 Y PREVISIÓN DE RECAUDACIÓN PARA 2015 EN LA CAE

En la reunión del 13 de octubre de 2014 el Consejo Vasco de Finanzas Públicas ha aprobado la previsión de cierre recaudatorio para 2014 y la previsión de recaudación por tributos concertados para 2015. En los párrafos siguientes se presentan los rasgos generales de las previsiones aprobadas.

Durante 2014, la recuperación económica que atraviesa la CAE, ha propiciado un crecimiento interanual hasta septiembre del 4,0% de la recaudación total por tributos concertados. Dado que se espera que el dinamismo económico sea más intenso en la segunda parte del año, es previsible que la recaudación se mueva en similares parámetros, acelerando su ritmo de crecimiento. Así se estima que la recaudación consolidada de las Diputaciones Forales cierre 5,5 puntos porcentuales por encima de la del ejercicio pasado, es decir, con una recaudación en valores absolutos de 12.402.103 miles de euros, superando en dos décimas porcentuales la previsión presupuestaria aprobada a nivel de la CAE.

Para ampliar la información se sugiere el acceso al link de la Dirección de Política Financiera y Recursos Institucionales:

http://www.ogasun.ejgv.euskadi.net/r51-sho-meku4/es/contenidos/informacion/7119/es_2335/es_12253.html

PREVISIONES DE EVOLUCIÓN DE LA RECAUDACIÓN: CIERRE 2014 y PRESUPUESTO 2015

miles de €

	2013	Prev. cierre 2014	% Δ 14/13	Prev. 2015	% Δ 15/14
IRPF	4.264.991	4.485.152	5,2	4.261.081	4,1
IS	1.216.937	1.076.608	(11,5)	1.164.775	(6,1)
IVA	4.278.687	4.819.931	12,6	1.471.362	6,1
II.EE. Fab.	1.359.475	1.358.967	0,0	1.381.100	3,1
O. Imptos.	632.026	661.445	4,7	597.357	13,3
Rec. Total	11.752.116	12.402.103	5,5	13.080.113	5,5

En 2015, con una coyuntura económica prevista más favorable, y con el impacto de algunas reformas normativas importantes aprobadas en el IRPF y en el Impuesto s/ Sociedades, cuyo efecto está previsto se materialice en 2015, se estima que en 2015 las Diputaciones Forales recaudarán por tributos concertados un total de 13.080.113 m€, lo que supone un incremento interanual del 5,5%.

RECAUDACIÓN C.A.P.V. 2014

Período: enero / septiembre 2014

(miles de €)

	ÁLAVA	BIZKAIA	GIPUZKOA	CAPV 2014	CAPV 2013	(%)
IMPUESTOS DIRECTOS						
Impto. s/ Renta Personas Físicas :						
Retenciones Rdtos. Trabajo y Act. Prof.	501.691	1.550.416	948.900	3.001.007	2.939.826	2,1
Retenciones Rdtos. Capital Mobiliario	24.022	76.959	41.939	142.919	153.931	(7,2)
Retenciones Rdtos. Capital Inmobiliario	7.114	33.653	19.021	59.788	61.658	(3,0)
Retenciones Ganancias Patrimoniales	2.983	8.808	11.520	28.311	19.076	22,2
Gravamen Esp. s/premios det. Loterías	1.784	10.624	15.729	28.137		
Pagos frac. Profes. y Empresariales	18.271	46.911	39.885	105.067	108.518	(3,2)
Cuota diferencial neta	(102.017)	(326.012)	(193.567)	(621.596)	(655.621)	5,2
Total I.R.P.F.	453.848	1.401.359	883.426	2.738.632	2.627.389	4,2
Impto. s/ Sociedades :						
Retenciones Rdtos. Capital Mobiliario	24.022	76.959	41.939	142.919	153.931	(7,2)
Retenciones Rdtos. Capital Inmobiliario	7.114	33.653	19.021	59.788	61.658	(3,0)
Retenciones Ganancias Patrimoniales	2.983	8.808	11.520	23.311	19.076	22,2
Gravamen Esp. s/premios det. Loterías			80	80		
Cuota diferencial neta	48.484	510.617	94.719	653.821	866.412	(24,5)
Total I. Sociedades	82.603	630.037	167.279	879.919	1.101.077	(20,1)
Impto. s/ Renta No Residentes	2.461	8.582	3.689	14.732	35.372	(58,3)
Impto. s/ Sucesiones y Donaciones	14.988	36.607	23.476	75.070	75.588	(0,7)
Impto. s/ Patrimonio / Riqueza y Grand. Fortunas	17.199	67.922	63.185	148.305	129.105	14,9
Impto. s/ Depósitos en las Entidades de Crédito						
Impto. s/ Producción de energía eléctrica	1.923	6.759	3.966	12.649	9.968	26,9
Impto. s/ Prod. residuos generados en la energía						
Impto. s/ Almacenamiento combustible/residuos						
Impuestos Extinguidos						
Total Impuestos Directos	573.022	2.151.266	1.145.021	3.869.309	3.978.499	(2,7)
IMPUESTOS INDIRECTOS						
Impto. s/ el Valor Añadido						
Gestión Propia	332.229	1.258.438	644.906	2.235.572	1.950.109	14,6
Ajuste	136.932	435.957	282.935	855.824	713.393	
Total I.V.A.	469.160	1.694.394	927.841	3.091.396	2.663.502	16,1
Impto. s/ Transmisiones Patrimoniales	6.740	33.176	22.235	62.151	51.875	19,8
Impto. s/ Actos Jurídicos Documentados	3.950	12.448	9.584	25.981	29.640	(12,3)
I.E. s/Determinados Medios de Transporte	1.862	5.497	3.542	10.901	10.327	5,6
Imptos. Especiales Fabricación. Gestión propia:						
Alcohol, Derivadas e Intermedios	1.190	2.727	3.897	7.814	8.523	(8,3)
Hidrocarburos	122.018	496.218	176.003	794.239	787.962	0,8
Labores del Tabaco	36.066	116.754	93.104	245.925	228.625	7,6
Cerveza	316	777	1.164	2.258	3.577	(36,9)
Electricidad	7.914	24.834	17.612	50.360	59.196	(14,9)
Ajustes	(24.426)	(77.678)	(50.471)	(152.665)	(139.322)	(9,6)
Total II.EE. fabricación	143.079	563.543	241.308	947.930	948.562	(0,1)
I.E.s/ Carbón						
Impto. s/ Primas de Seguros	6.932	23.850	13.972	44.753	45.540	(1,7)
Impto. s/Actividades de juego	1.627	3.229	2.563	7.419		
Impto. s/Gases fluorados de efecto invernadero	27	132	129	289		
Impuestos extinguidos	12	202	74	288	12.358	(97,7)
Total Impuestos Indirectos	633.389	2.336.471	1.221.248	4.191.108	3.761.804	11,4
TASAS Y OTROS INGRESOS						
Tasa de Juego	3.430	15.905	7.575	26.909	28.773	(6,5)
Recargos, Demora y Sanciones	3.525	22.639	10.885	37.050	44.859	(17,4)
Total Tasas y otros ingresos	6.955	38.544	18.460	63.959	73.632	(13,1)
TOTAL TRIBUTOS CONCERTADOS	1.213.365	4.526.282	2.384.728	8.124.375	7.813.935	4,0

Normativa Tributaria



En el link que adjuntamos a continuación, se puede acceder a los boletines mensuales elaborados por la Dirección de Administración Tributaria, sobre la normativa tributaria publicada por las DD.FF. (BOTH, BOB y BOG), el Gobierno Vasco (BOPV), la Comunidad Foral de Navarra (BON) y el Estado (BOE)

http://www.ogasun.ejgv.euskadi.net/r51-datbt/es/contenidos/informacion/13_boletines_tributarios/es_botribut/bnt.html

Asimismo, desde cada uno de los boletines mensuales reseñados, se puede acceder al documento Pdf o similar, de forma individual, de cada una de las normas en su formato de publicación electrónica, pulsando el icono incluido en el margen superior derecho de cada disposición.

IVAP

HERRI ARDURALARITZAREN
EUSKAL ERAKUNDEA

ZERGAK
ZERGAK
ZERGAK

EUSKADIKO
ZERGA-KOORDINAZIO-RAKO
ORGANOA



ÓRGANO
DE COORDINACIÓN
TRIBUTARIA DE EUSKADI