

Actuaciones normativas de la Dirección General de Tributos

José Manuel de Bunes Ibarra
Director General de Tributos,
Ministerio de Economía y Hacienda

En el periodo que ha transcurrido de este año 2005, la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda ha venido trabajando en diversos proyectos de normas, tanto de rango legal como reglamentario, que voy a pasar a comentar en sus líneas básicas.

Comenzando por los Proyectos de leyes, es preciso comenzar haciendo referencia a un Proyecto que canaliza la transposición a nuestro derecho de diversas directivas, directrices y criterios comunitarios.

En efecto, el proyecto de Ley de referencia, que actualmente se encuentra en un avanzado estado de tramitación parlamentaria, incorpora al ordenamiento jurídico español diversas directivas comunitarias en materia de fiscalidad de productos energéticos y electricidad y del régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, regula el régimen fiscal de las aportaciones transfronterizas a fondos de pensiones en el ámbito de la Unión Europea y modifica la entrada en vigor del régimen transitorio del tipo de gravamen del Impuesto sobre la Renta de no Residentes aplicable a los cánones.

Descendiendo a su contenido, estas son las materias a las que se refiere:

- a) *La transposición de la Directiva 2003/92/CE del Consejo, de 7 de octubre de 2003, por la que se modifica la Directiva 77/388/CE, en lo referente a las normas relativas al lugar de entrega del gas y la electricidad.*

Esta directiva modifica las normas armonizadas del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), con el objeto de atender a las consecuencias derivadas de la creciente liberalización del sector del gas y la electricidad. Las particularidades propias de estas actividades de suministro requieren normas especiales dirigidas a concretar los criterios generales de tributación en el IVA.

Las entregas de gas distribuido por redes y de electricidad se consideran entregas de bienes a los efectos de IVA. Ante las dificultades para hacer el seguimiento de su recorrido, la solución adoptada por las nuevas normas comunitarias es la de localizar las entregas de dichos bienes a revendedores en el lugar en el que los mismos tengan la sede de su actividad, es decir, el domicilio permanente o, en defecto de los anteriores, el lugar de su domicilio. En el caso de suministros desde otros países, la norma considera que el cliente que recibe el suministro será sujeto pasivo obligado a liquidar el impuesto. Estas mismas reglas se extienden a los servicios prestados para asegurar el acceso a las redes de distribución de estas fuentes de energía.

En la fase de consumo del gas y la electricidad las correspondientes entregas han de considerarse efectuadas allí donde se produzca el consumo efectivo de estos bienes, conside-

rándose como tal el lugar en el que se encuentre el contador con el que se efectúe la medición de los bienes adquiridos.

El principio de aplicación directa de las Directivas, y la circunstancia de que la Directiva citada se debe aplicar por los Estados miembros desde 1 de enero de este año, ha originado que la Dirección General de Tributos dictara la Resolución 1/2005, de 17 de enero de 2005 (BOE del 28) en la que se explica tanto el contenido de la Directiva como las normas de la Ley española que se ven afectadas, normas que, como es lógico, están recogidas en el Proyecto de Ley que acabamos de reseñar.

b) *La transposición de la 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.*

Esta directiva ha reestructurado el régimen comunitario de la imposición sobre los productos energéticos y la electricidad, si bien deja un amplio margen de flexibilidad a los Estados miembros, en particular en relación con los plazos para incrementar los niveles nacionales de imposición. En función de sus previsiones, se propone:

1. Modificar el Impuesto sobre Hidrocarburos, con el objeto:
 - a) De dar un nuevo encaje formal en su estructura a los biocarburantes, biocombustibles y al gas natural.
 - b) Reducir el tipo impositivo del gas licuado de petróleo (GLP) utilizado como carburante de uso general
 - c) Fijar un tipo cero para el gas natural utilizado como combustible o como carburante en motores estacionarios.
 - d) Por otra parte, sin una vinculación directa con la transposición de la Directiva, se suprime el requisito del marcado fiscal para la aplicación de tipos reducidos a los hidrocarburos gaseosos, previsión contenida en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (artículo 50.3), que nunca fue puesta en práctica.
 2. Modificar el Impuesto sobre la Electricidad, para fijar un importe mínimo de percepción, fijado en euros por megavatio-hora (Mwh), que se corresponde con el nivel impositivo mínimo que fija la Directiva.
 3. Introducir el Impuesto Especial sobre el Carbón, si bien se utilizan las posibilidades ofrecidas por la Directiva 2003/96/CE, en materia de no sujeción o exención, con el objeto de que no determine, con carácter general, tributación efectiva para el carbón que se consume en España.
- c) *La transposición de la Directiva 2003/123/CE del Consejo, de 22 de diciembre de 2003, por la que se modifica la Directiva 90/435/CEE, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros dife*

Esta directiva ha ampliado las previsiones de la Directiva 90/435/CEE, que obligaba a aplicar exentos de retención en origen los dividendos y otros beneficios distribuidos por filiales a sus sociedades matrices, y a eliminar la doble imposición de esas rentas en la sociedad matriz.

De acuerdo con las nuevas previsiones comunitarias, el umbral de participación necesario para que una sociedad sea considerada sociedad matriz y la otra su sociedad filial debe rebajarse

gradualmente: del 25% al 20%, a partir de 1 de enero de 2005; al 15%, a partir de 1 de enero de 2007; y al 10%, a partir de 1 de enero de 2009.

Por otro lado, este régimen fiscal se extiende a los casos de participaciones detentadas por sociedades matrices a través de sus establecimientos permanentes, situados en el territorio de un Estado miembro.

d) *La adaptación de la regulación del régimen fiscal de las aportaciones transfronterizas a fondos de pensiones en el ámbito de la Unión Europea al acervo comunitario*

La comunicación de la Comisión Europea de 19 de abril de 2001, «La eliminación de los obstáculos fiscales a las prestaciones por pensiones transfronterizas de los sistemas de empleo», y la posterior jurisprudencia comunitaria, puesta de manifiesto en la sentencia de 3 de octubre de 2002, dictada en el caso Danner, asunto C-136/00, abogan por que el artículo 59 del Tratado CE se oponga a que los Estados miembros no extiendan los beneficios fiscales, derivados de las aportaciones realizadas a seguros de jubilación voluntarios o a planes de pensiones, a los casos en que dichas aportaciones se efectúan a organismos establecidos en otros Estados miembros.

Al objeto de cumplir con el acervo comunitario resulta preciso efectuar una serie de modificaciones en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, y en el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, para posibilitar que las aportaciones transfronterizas a fondos de pensiones de empleo voluntarios puedan ser reducibles en la imposición personal en las mismas condiciones y circunstancias que si se hicieran a instituciones domiciliadas en España.

Para ello, se toma como referencia 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 que establece el marco financiero que posibilita que se efectúen dichas aportaciones a fondos de pensiones de otros Estados en el ámbito de los sistemas colectivos o de empleo.

e) *La modificación de la fecha de entrada en vigor del régimen transitorio del tipo de gravamen del Impuesto sobre la Renta de no Residentes aplicable a los cánones, en cumplimiento de las previsiones de la Directiva 2003/49/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa al régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones.*

Durante las negociaciones de la Directiva 2003/49/CE, España se comprometió a aplicar a los cánones un tipo del 10 por ciento durante un período transitorio de seis años. A partir de la finalización de este período el tipo impositivo será cero.

El inicio de este período transitorio se ligó a la aplicación de los apartados 2 y 3 del artículo 17 de la Directiva 2003/48/CE del Consejo, de 3 de junio, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pagos de intereses. En principio estaba previsto que estos apartados se aplicasen a partir del 1 de enero de 2005, una vez que la UE firmara los acuerdos con Estados terceros para la aplicación de medidas equivalentes en sus territorios. Sin embargo, Suiza está pendiente de la terminación del proceso interno necesario para su aprobación. Se estima que pueda terminar dicho proceso y que se firmen los acuerdos de la UE con Estados terceros antes de 1 de julio de 2005, si bien dicha fecha puede retrasarse.

Como consecuencia, es necesario modificar la redacción de la disposición final única del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, de forma que se refleje este retraso debidamente en la norma. Además, al no conocerse con certeza el momento en que realmente se aplicarán estos apartados de la Directiva, resulta necesario prever que el Ministro de Economía y Hacienda, mediante Orden Ministerial, pueda incluso retrasarla en función del estado de negociación de los acuerdos referidos.

Además de estas medidas ligadas al ámbito comunitario, el Proyecto de Ley introduce dos modificaciones de distinto tenor. Por un lado, la modificación, en su disposición final primera, del artículo 34 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, al objeto de incorporar a Aragón, a solicitud de dicha Comunidad Autónoma, en la lista de Comunidades Autónomas en las que es obligatorio el régimen de autoliquidación del impuesto. En el trámite parlamentario se ha incluido también a la Comunidad Autónoma de Galicia en la referida lista. Y, en segundo lugar, y de otro, la regulación, en la disposición final segunda, de la reversión de las diferencias temporales derivadas de la aplicación del régimen fiscal de determinados contratos de arrendamiento financiero, cuando se produce una pérdida definitiva de los bienes arrendados por causa no imputable al contribuyente.

En el marco de las medidas que el Gobierno ha adoptado para impulsar la productividad, y en el ámbito fiscal, debe hacerse referencia al Proyecto de Ley remitido a las Cortes, publicado en el Boletín Oficial del Congreso del pasado 31 de marzo. Este Proyecto incorpora diversas modificaciones que paso a sintetizar en las siguientes líneas.

La primera medida va dirigida a incentivar el empleo de las nuevas tecnologías de la información y las comunicaciones (TIC) y se concreta en la elevación del porcentaje de deducción actualmente fijado en cinco puntos, pasando a establecerse en el 15% en la nueva redacción del artículo 36 TRLIS.

Un segundo grupo de modificaciones trata de favorecer la creación y fortalecimiento de un mercado de alquiler de viviendas, para lo que se proponen dos modificaciones. De un lado, la del artículo 28 TRLIS con la finalidad de permitir que las instituciones de inversión colectiva de naturaleza inmobiliaria (sociedades y fondos) puedan promover la construcción de edificaciones destinadas al arrendamiento con la exigencia de mantenimiento de los inmuebles durante un plazo de 7 años en esa situación, subsistiendo las reglas de tributación ya conocidas para estas instituciones, en particular la aplicación del tipo del 1%. En línea con esa alteración, se modifican los artículos 53 y 54 del citado TRLIS para introducir cambios muy significativos en el régimen aplicable a las entidades dedicadas al arrendamiento. Se flexibiliza en gran medida el citado régimen superándose las diversas restricciones que su redacción actual determina para hacerlo operativo. Así, se exige que la entidad tenga más de diez viviendas dedicadas al alquiler, y que estas viviendas tengan una superficie que no ha de exceder de 135 metros cuadrados, sin ningún requisito adicional en cuanto al régimen de la vivienda o la cuantía de la renta. Las viviendas habrán de permanecer arrendadas durante al menos 7 años. Sin embargo no hay restricciones en cuanto a la posibilidad de consolidación de estas entidades, permitiéndose además que desarrollen otras actividades complementarias. Las rentas derivadas del arrendamiento, no las de la enajenación, obtienen una bonificación del 85% de la cuota del Impuesto. Como complemento a estas dos medidas se modifica el Texto refundido del ITP y AJD para adecuar la bonificación del 95% aplicable a las instituciones de inversión colectiva antes citadas, y se establece la reducción del 100% de

los aranceles notariales y registrales que resultasen procedentes de operaciones societarias de las sociedades arrendadoras durante un plazo de seis meses desde la entrada en vigor de la Ley con el de facilitar las operaciones de reestructuración empresarial que se produzcan.

Hay dos medidas que afectan al IVA. De un lado, la supresión del tipo superreducido del 4% que se aplica actualmente a determinadas viviendas adquiridas por entidades que apliquen el régimen de sociedades arrendadoras, ya que la modificación del mismo no justifica su subsistencia. De otro, y esta con efectos desde 1 de enero de 2006, la que va dirigida a hacer desaparecer la asimetría que existe actualmente en cuanto a los operadores postales: se modifica el artículo 20 uno 1º de la Ley 37/1992 para establecer que sólo resultarán exentos del impuesto los servicios, y entregas accesorias, prestados por el operador al que se encomienda la prestación del servicio postal universal reservado, resultando sujetos y no exentos todos los demás, cualquiera que sea el operador que los suministre.

Asimismo, se reconoce que tienen derecho a la deducción del 10% en el Impuesto sobre Sociedades en concepto de innovación (artículo 35 TRLIS) los gastos destinados a los muestrarios textiles.

En el ámbito de estas medidas de impulso a la productividad ha de citarse también el Proyecto de Ley de Entidades de capital riesgo, ya remitido al Congreso, que también incorpora una norma fiscal: la adecuación del régimen aplicable en el Impuesto sobre Sociedades a estas entidades para hacerlo coherente con la nueva regulación del marco financiero.

Un tercer Anteproyecto, que se encuentra en una fase avanzada de tramitación, está ligado al nuevo marco comunitario de ayudas al transporte marítimo y presenta dos ámbitos normativos diferenciados que se pasan a comentar.

En cuanto al primero, hay que recordar que la Comisión Europea emitió, a principios de 2004, unas nuevas directrices sobre ayudas de Estado al transporte marítimo, fijadas en la Comunicación C(2004)43, de 17 de enero de 2004, en la que se invita a los Estados miembros a ajustarse al nuevo marco propuesto antes de 30 de junio de 2005. Por otra parte, modificó los términos de la autorización concedida al Reino de España para conceder este tipo de ayudas públicas mediante carta de 28 de mayo de 2004.

Estas ayudas se concretan, en el sistema jurídico español, en medidas que afectan al Impuesto sobre Sociedades y al régimen económico y fiscal de Canarias. Este anteproyecto de Ley adopta las necesarias para acomodar el régimen jurídico interno al nuevo marco de ayudas.

Las modificaciones proyectadas en el Impuesto sobre Sociedades, tienen como finalidad modificar un régimen especial del Impuesto sobre Sociedades, que permite a las entidades navieras optar por calcular su renta en función de un índice consistente en el tonelaje de los buques afectos a su actividad. En particular:

- 1) Se extiende el régimen a las entidades que realicen, en su totalidad, la gestión técnica y de tripulación de buques.
- 2) Se extiende el régimen a los buques de remolque cuando más del 50% de la actividad no tenga lugar en puertos o no consista en prestar ayuda a un buque autopropulsado para llegar a puerto y estén registrados en España o en otro estado miembro de la Unión Europea

- 3) Se extiende el régimen a las dragas cuando más del 50% de su actividad consista en el depósito de los materiales extraídos en alta mar y estén registradas en España o en otro Estado miembro de la Unión Europea
- 4) Se exige que los buques con actividad de remolque o dragado estén registrados en España o en otro Estado miembro de la Unión Europea.
- 5) Se exige a los navieros mantener o incrementar el porcentaje de tonelaje de buques bajo pabellón comunitario respecto del total de buques de la entidad acogidos al régimen especial.
- 6) Se exige, en relación con los buques no abanderados en la Unión Europea, pruebas que acrediten el cumplimiento de las normas internacionales y comunitarias sobre seguridad, fiabilidad, prestaciones medioambientales y condiciones de trabajo a bordo.
- 7) Se incluyen en el régimen los servicios, prestados al buque adscrito al régimen, de practica, remolque, amarre y desamarre, así como los relacionados con la carga del buque de carga, descarga, estiba y desestiba.

Con respecto al segundo ámbito, se refiere a las modificaciones proyectadas en el régimen económico y fiscal de Canarias. Las modificaciones a la Ley 19/1994, de 6 de julio, de régimen económico y fiscal de Canarias (BOE de 7 de julio) están relacionadas con determinadas normas especiales establecidas a favor de los tripulantes que prestan servicios en entidades navieras.

Estas normas consisten en una exención del 50% de los rendimientos del trabajo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para los tripulantes de buques inscritos en el Registro Especial de Buques y Empresas Navieras de Canarias y para los tripulantes de los buques que estén adscritos a los servicios regulares entre las Islas Canarias y entre éstas y el resto del territorio nacional, en tanto éstos no puedan inscribirse en el Registro Especial.

Tras las nuevas directrices comunitarias, el proyecto de ley procede a limitar tales ventajas a los tripulantes que sean nacionales de algún Estado Miembro de la Unión Europea, cuando se trate de buques adscritos a servicios regulares de pasajeros entre puertos de la Comunidad.

Por último, la norma incorpora la prórroga concedida por la Comisión Europea para las ayudas de funcionamiento en el marco de la Reserva para Inversiones en Canarias (RIC).

El artículo 27 de la Ley 19/1994 recoge una reducción de la base de imposición de las empresas canarias por la parte de sus beneficios que destinen a una reserva para inversiones, con el límite del 90% de los resultados del ejercicio. Tienen la obligación de materializar esta reserva en determinado tipo de inversiones.

A través de su Decisión de 26 de enero de 2005, la Comisión Europea ha prorrogado la autorización para que el destino de estos fondos sea la adquisición de Deuda Pública emitida por la Comunidad Autónoma y las Corporaciones Locales canarias, por sus empresas públicas y organismos autónomos. Por esta razón, resulta necesario modificar dicho artículo 27 con el objeto de recoger en la norma esta opción de inversión para materializar la reserva.

Un último Proyecto que habrá de impulsarse de forma inmediata tendrá como finalidad la incorporación al ordenamiento jurídico español de las previsiones contenidas en la Directiva 2005/19/CE del Consejo, de 17 de febrero de 2005, por la que se modifica la Directiva 90/434/CEE, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones,

aportaciones de activos y canjes de valores realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros, que no figuran ya reguladas en nuestra normativa interna. Para ello, se han de introducir diversas modificaciones en el Título VII, Capítulo VIII, del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (TRIS, BOE de 11 de marzo), en el que se regula el régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores.

Muy sucintamente cabe comentar que la transposición de esa Directiva no va a suponer grandes modificaciones en la regulación contenida en la norma española dado que buena parte de las novedades incluidas en la misma ya están recogidas en el texto refundido. En particular los aspectos que deberán introducirse afectan al concepto de canje de valores, que se amplía integrando las adquisiciones posteriores a la posesión de la mayoría de los derechos de voto, y a los casos en los que el socio tenga la consideración de entidad en régimen de atribución de rentas. Estas modificaciones tendrán efecto para los ejercicios que se inicien a partir de 1 de enero de 2006.

Si atendemos al ámbito reglamentario, los proyectos sobre los que se está trabajando afectan a varios tributos y al desarrollo de la nueva Ley General Tributaria.

El primero, que ya superó el trámite de información pública, versa sobre el desarrollo reglamentario del artículo 9.5 del Texto refundido de la LIRPF, que regula el comúnmente denominado régimen de impatriados. En base a la previsión legal, los contribuyentes que adquieran la residencia pueden optar por la tributación de acuerdo a las reglas del IRNR, fijándose en el Proyecto los requisitos: que no hayan sido residentes en los 10 años anteriores, que se desplacen a España en virtud de un contrato de trabajo o carta de desplazamiento, que no obtengan rentas mediante un establecimiento permanente, que el trabajo se desarrolle en España principalmente para una entidad residente o un establecimiento de una no residente y que las rentas no resulten exentas del IRNR. El contribuyente que opte determinará su deuda del IRPF de acuerdo a las reglas del IRNR, debiendo declarar en un modelo «ad hoc», aplicándose el régimen en el año de la opción y los cinco siguientes salvo renuncia o exclusión. Se regulan las causas de exclusión y los plazos de opción y renuncia al régimen, que tendrá efectos desde 1 de enero de 2004. Por otra parte, este Real Decreto también incorpora una elevación del porcentaje de gastos de difícil justificación aplicable en el régimen de estimación directa simplificada del IRPF, que se fija en el 10% para las actividades agrícolas y ganaderas con la finalidad de paliar los efectos de la subida del gasóleo.

El segundo, que en breve estará en el trámite de información pública, va dirigido a modificar la regulación contenida en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades en lo relativo a la deducibilidad de las provisiones que han de dotar las entidades financieras, ya que la nueva Circular 4/2004 del Banco de España, que sustituye a la anterior, la 4/1991, y adapta la contabilidad de estas entidades a las NIC, implica la oportuna adaptación de ese cuerpo normativo.

Por último, y en lo que afecta al desarrollo reglamentario de la Ley General Tributaria, el Consejo de Ministros del día 13 de mayo ha aprobado el segundo de los reglamentos generales: el de revisión en vía administrativa. Restan pues dos para completar este proceso. El próximo que verá la luz será el de Recaudación, que en estos momentos se encuentra en el trámite de dictamen del Consejo de Estado, lo que permite augurar que pue-

da ser aprobado en los próximos meses. El cuarto y último, el más extenso, regulará la aplicación de los tributos, comprendiendo los procedimientos gestores y el inspector. En el momento actual se están ultimando los trabajos que permitan disponer de un texto cerrado que pueda someterse a información pública para así iniciar formalmente el proceso de aprobación. En la redacción definitiva del texto deben ser tenidas en cuenta las sugerencias de las diferentes Administraciones tributarias que están llamadas a aplicarlo, lo que redundará en una homogeneización de los procedimientos en beneficio de la seguridad jurídica y la normalización de las relaciones de los contribuyentes con aquellas. A partir de ahí, y elaborado el texto definitivo, la Dirección General de Tributos confía en que en el mencionado trámite de información pública se reciba el mayor número posible de comentarios y sugerencias de todos los sectores sociales, académicos y profesionales, pues, a buen seguro, todos ellos contribuirán a enriquecer y mejorar el articulado de un Reglamento de tanta relevancia.

