

## **ANTEPROYECTO DE NORMA FORAL DE MEDIDAS TRIBUTARIAS**

El pasado 2 de noviembre de 2017 la Diputación Foral de Bizkaia publicó un anteproyecto de Norma Foral en el que se introducen diversas medidas en el ámbito tributario con efectos 1 de enero de 2018.

No obstante, como consecuencia del nuevo acuerdo fiscal acordado en el ámbito político de la Comunidad Autónoma Vasca, la Diputación Foral de Bizkaia ha elaborado un segundo anteproyecto de Norma Foral<sup>1</sup>, publicado el día 13 de diciembre, que sustituye al señalado anteriormente.

Así, con el fin de involucrar al sector privado para la consecución de los objetivos marcados a nivel europeo y, en concreto, a los efectos de reactivar la economía en el Territorio Histórico de Bizkaia, mediante el citado Anteproyecto de Norma Foral se incorpora en el ordenamiento tributario de Bizkaia la regulación de determinados instrumentos y/o fondos destinados al impulso de la innovación, a la financiación de la actividad económica y a la capitalización productiva, y se introducen determinadas medidas incentivadoras para fomentar la inversión en los mismos.

Adicionalmente y de acuerdo con la regulación acordada en la Unión Europea, dirigida a la prevención de la evasión fiscal, la erosión de las bases imponibles y el traslado artificioso de los beneficios empresariales, se introducen en el Impuesto sobre Sociedades nuevas medidas tributarias y se ajustan algunas de las que están vigentes.

Al margen de lo anterior y como diferencia fundamental respecto al primer anteproyecto de Norma Foral publicado, se introduce en el Impuesto sobre Sociedades determinadas medidas relativas al tipo de gravamen y los créditos fiscales, en concreto, respecto a los límites temporales y cuantitativos para compensar y/o aplicar las bases imponibles negativas y las deducciones en cuota.

Finalmente, como consecuencia de las novedades y modificaciones anteriores, y al objeto de la consecución de otros objetivos y planes de acción, se introducen modificaciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el Impuesto sobre el Patrimonio, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, así como en la Norma Foral General Tributaria.

A continuación, señalamos las principales modificaciones y/o novedades introducidas en cada una de las normas tributarias previstas en el territorio Histórico de Bizkaia por el citado Anteproyecto de Norma Foral:

### **NUEVOS FONDOS EUROPEOS PARA LA FINANCIACION DE EMPRESAS**

Tal y como hemos señalado anteriormente, el citado Anteproyecto de Norma Foral incorpora al ordenamiento tributario de Bizkaia el tratamiento fiscal de tres tipos de fondos europeos regulados por Directiva Comunitaria para fomentar la inversión privada:

- ✓ Fondos de capital riesgo europeos.
- ✓ Fondos de emprendimiento social europeos.
- ✓ Fondos de financiación a largo plazo europeos.

---

<sup>1</sup> De acuerdo con la información facilitada por la Diputación Foral de Bizkaia, la fecha estimada para la publicación definitiva de la citada Norma Foral es el mes de marzo de 2018.



El régimen tributario de los fondos de capital riesgo europeos y de los fondos de emprendimiento social europeos se encuadran, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, bajo el régimen previsto para las sociedades y fondos capital - riesgo<sup>2</sup>.

Por otro lado, a los fondos de financiación a largo plazo europeos que constan a su vez de tres tipos de modalidades diferentes, se les dota, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, del tratamiento de IIC<sup>3</sup> a condición de que inviertan el 95% de su patrimonio en inversiones de su carácter, y que ningún socio sea dueño de más del 15%.

- ✓ Fondo europeo para el impulso de la innovación.
- ✓ Fondo europeo para el impulso de la financiación de la actividad económica.
- ✓ Fondo europeo para el impulso de la capitalización productiva.

Además, estos últimos fondos tienen asociados una serie de incentivos fiscales en la medida en que cumplan determinados requisitos y sean calificados al efecto mediante Resolución expresa del Director General de la Hacienda Foral de Bizkaia.

## **MODIFICACIÓN DE LA NORMA FORAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS**

El anteproyecto de Norma Foral introduce en la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, Norma Foral del IRPF), determinadas medidas tributarias dirigidas a involucrar a las personas físicas en el impulso a la innovación, a la financiación de la actividad económica y a la capitalización productiva.

Para ello, introduce una deducción por inversión en determinados fondos europeos, modifica y amplía el alcance de la deducción por inversión en determinadas entidades e incorpora una exención para las ganancias obtenidas en la transmisión de las participaciones en dichas entidades.

Adicionalmente, con el objetivo de fomentar el desarrollo de nuevos proyectos empresariales y atraer a personal de alta cualificación, se introduce un nuevo régimen especial para los trabajadores desplazados a territorio español.

Finalmente, se incrementa el importe de la deducción por alquiler de vivienda habitual para menores de 30 años y, se modifica en consonancia con las modificaciones introducidas en el Impuesto sobre Sociedades el plazo para compensar los rendimientos negativos de actividades económicas y la deducción por actividades económicas no aplicadas por insuficiencia de cuota.

- Reinversión en los supuestos de transmisión de la participación en fondos de inversión a largo plazo europeos

Como consecuencia del tratamiento dotado a estos fondos en el Impuesto sobre Sociedades, se extiende la exención por reinversión prevista para la transmisión de participaciones en IIC<sup>4</sup> a la participación en fondos europeos para el impulso de innovación, en fondos europeos para el impulso de la financiación de la actividad económica o en fondos europeos para la capitalización productiva.

- Participación en Fondos europeos para el impulso de la innovación

Al objeto de fomentar la participación de las personas físicas en el impulso de la innovación, se establece una nueva deducción en cuota del 15% con el límite de 750 euros anuales por las cantidades satisfechas en el periodo impositivo en la adquisición de las participaciones en

<sup>2</sup> Artículo 77 de la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

<sup>3</sup> Instituciones de Inversión Colectiva.

<sup>4</sup> Regulada en el artículo 48 de la Norma Foral de IRPF.



dichos fondos, así como por las cantidades depositadas en entidades de crédito que financien la adquisición de las mismas.

Entre otros requisitos, se establece que la citada deducción está condicionada al mantenimiento de la participación durante un periodo de 5 años.

Adicionalmente, se establece que la opción por la aplicación de esta deducción deberá ser ejercitada en el momento de presentación de la autoliquidación del IRPF correspondiente.

- Deducción por inversión en microempresas o Pymes de nueva creación o innovadoras

Se modifica la deducción del artículo 90 de la Norma Foral del IRPF por inversión en determinadas entidades con el objetivo de fomentar la actividad emprendedora, distinguiendo si se trata de microempresas o Pymes de nueva de creación o innovadoras.

Acciones o participaciones	Porcentaje	Base Máxima	Límite
<i>Empresas de nueva o reciente creación</i>	10%	100.000 euros	15% de la base liquidable
<i>Pymes o microempresas innovadoras</i>	20%	150.000 euros	15% de la base liquidable

Las cantidades no deducidas por superarse los límites señalados anteriormente se pueden deducir en los 5 ejercicios siguientes respetando los mismos umbrales.

Las citadas entidades tienen el carácter de “nuevas” si no ha transcurrido 5 años desde su constitución. Para las entidades innovadoras, el citado plazo es por regla general de 7 años, con alguna excepción en que cabría considerarlas “nuevas” incluso con carácter posterior.

Asimismo, se establece que la participación directa o indirecta (incluida la del cónyuge, pareja de hecho o cualquier persona vinculada por parentesco en línea recta o colateral, por consanguinidad o afinidad, hasta el segundo grado incluido) no puede ser superior al 25% y no puede ser en una sociedad a través de la cual se ejercite una actividad que ya se venía ejerciendo mediante otra titularidad.

El contribuyente deberá estar en disposición de un certificado emitido por la entidad cuyas participaciones se ha adquirido en el que se refleje el cumplimiento de determinados requisitos (razón social, desarrollo de una actividad económica y consideración de Pyme o microempresa).

- Ganancias y patrimoniales exentas

En línea con la medida anterior, se añade un nuevo supuesto de exención respecto a aquellas ganancias patrimoniales que deriven de la transmisión de las participaciones en entidades por cuya adquisición el contribuyente hubiera aplicado la deducción señalada en el punto anterior (artículo 90 de la Norma Foral del IRPF).

- ✓ Exención total, si la transmisión se produce entre el sexto o el décimo año desde la adquisición.
- ✓ Exención del 50% de la ganancia, cuando la transmisión se produce entre el undécimo y el decimoquinto.

- Deducción por alquiler de vivienda habitual

Se eleva del 25% al 30% la deducción por alquiler de vivienda habitual para jóvenes menores de 30 años, modificándose a su vez el límite de la deducción que pasa de 2.000 euros a 2.400 euros.

- Régimen especial de trabajadores desplazados (régimen de impatriados)

La normativa del IRPF en vigor contempla la posibilidad de optar por tributar conforme a las reglas del Impuesto sobre la Renta de No Residentes a aquellas personas físicas desplazadas

a territorio español que adquieran la residencia fiscal en Bizkaia y que cumplan determinadas requisitos.

La aplicación de este régimen en el Territorio Histórico de Bizkaia (así como en el Territorio Histórico de Álava y de Gipuzkoa) está supeditada, entre otros, a que el desplazamiento a territorio español se produzca para el desempeño de trabajos realizados especialmente cualificados relacionados, directa y principalmente con la actividad de investigación y desarrollo (de acuerdo con los conceptos definidos en la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades).

Se modifica este régimen especial para fomentar la implantación de nuevos proyectos empresariales y atraer a personal de alta cualificación que incida en el desarrollo económico de Bizkaia.

Así, a partir del 2018 este régimen especial ya no permitirá tributar a los citados trabajadores desplazados conforme a la normativa de No Residentes, siendo su régimen tributario el del IRPF con ciertas bonificaciones y especialidades en cuanto a gastos deducibles.

En consecuencia, se añade un nuevo capítulo en la Norma Foral del IRPF denominado régimen especial para trabajadores y trabajadoras desplazadas, en el que se introducen determinadas modificaciones respecto a la regulación anterior:

- ✓ Se amplía el ámbito de aplicación para quienes desempeñen actividades en el ámbito científico, técnico y financiero.
- ✓ La aplicación de este régimen está supeditada a no haber sido residente fiscal en España durante los 5 años anteriores al desplazamiento (actualmente el límite se fija en los 10 años anteriores).
- ✓ Exención del 15% de los rendimientos íntegros derivados de la relación laboral.
- ✓ Deducibilidad de los gastos que se originen como consecuencia del desplazamiento, con el límite del 20% de los rendimientos íntegros obtenidos por el desempeño del trabajo correspondiente. En el supuesto de que el empleador abonase cantidades para hacer frente a los citados gastos, estos no tendrán la consideración de retribución en especie hasta el límite del 20% señalado anteriormente.
- ✓ Exención por las rentas derivadas de elementos patrimoniales titularidad de los contribuyentes situados en el extranjero, siempre que dichas rentas hayan tributado efectivamente en el extranjero (que no sea considerado como paraíso fiscal o que no exista nula tributación) por un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al IRPF. Esta exención se extiende al cónyuge, pareja de hecho y miembros de la unidad familiar que cumplan con el requisito de residencia señalado anteriormente.
- ✓ Los contribuyentes que apliquen esta exención no podrán aplicar la deducción por doble imposición internacional en el supuesto de que las mismas rentas hubieran sido gravadas en el extranjero.

Ahora bien, como consecuencia de dicha modificación y a diferencia de lo que ocurre con la regulación actual, las personas físicas que opten por la aplicación del citado régimen estarán obligados a informar de los bienes y derechos situados en el extranjero mediante la presentación del modelo 720 (con la regulación actual no les resulta de aplicación la citada obligación).

- Opción por el régimen de excesos

Se establece expresamente en la lista de opciones que deben ejercitarse con la presentación de la autoliquidación del IRPF la aplicación del régimen de excesos<sup>5</sup> previsto en la normativa de IRPF.

---

<sup>5</sup> Artículo 13 A, letra b) apartado 4º del Decreto Foral 47/2014, de 28 de abril, por el que se aprueba el Reglamento de IRPF (incompatible con la exención por trabajos realizados en el extranjero regulada en el artículo 9.17 de la Norma Foral del IRPF).

- Concepto de vivienda habitual

Se concreta la definición de vivienda habitual, añadiendo un párrafo en el apartado 8 del artículo 87 en el que se establece que la vivienda habitual perderá tal consideración a partir del momento en el que el contribuyente deje de residir en la misma.

- Modificación del límite temporal para compensar rendimientos negativos y deducciones en los rendimientos de actividades económicas

Se incrementa a 20 años el plazo para compensar los rendimientos negativos de actividades económicas y la deducción por actividades económicas no aplicadas por insuficiencia de cuota.

## **MODIFICACIÓN DE LA NORMA FORAL DEL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS**

En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos documentados<sup>6</sup> (en adelante, ITP/AJD), a efectos de evitar una sobrecarga impositiva en las transmisiones de unidades productivas realizadas dentro de los procesos concursales y favorecer la continuidad de las mismas, se excluye de la sujeción por transmisiones patrimoniales onerosas, las entregas de bienes inmuebles incluidas en las transmisiones de unidades productivas realizadas en el marco de procedimientos concursales.

Por otro lado, como consecuencia de la controversia originada en relación con el tratamiento tributario de las transmisiones de oro y de otros bienes muebles, tales como materiales de recuperación, realizadas por particulares a revendedores, se establece expresamente la sujeción a la modalidad de TPO de las mismas, tributando a un tipo del 0%.

Finalmente, se introduce la obligación de presentar autoliquidación por estas operaciones previéndose las siguientes sanciones:

- ✓ Si no se presenta en plazo y no constituye infracción tributaria conforme a lo establecido en los artículos 106 a 202 de la Norma Foral General tributaria<sup>7</sup>: multa proporcional pecuniaria del 0,1% de la base imponible correspondiente a los bienes adquiridos, con un mínimo de 600 euros y un máximo de 9.000 euros.
- ✓ Si se presenta incorrectamente y no constituye infracción tributaria conforme a lo establecido en los artículos 106 a 202 de la Norma Foral General tributaria: multa pecuniaria del 0,2% de la base imponible correspondiente a los bienes adquiridos respecto a los que no se hayan cumplimentado datos o sean falsos, incorrectos o inexactos, con un mínimo de 1.000 euros y un máximo de 15.000 euros.

## **MODIFICACIÓN DE LA NORMA FORAL DEL IMPUESTO SOBRE EL PATRIMONIO**

En línea con algunas de las modificaciones introducidas en la Norma Foral del IRPF relativas a los fondos europeos y demás medidas tributarias introducidas para el fomento del emprendimiento y el desarrollo económico de Bizkaia, el anteproyecto de Norma Foral introduce nuevos supuestos de exención en el Impuesto sobre el Patrimonio<sup>8</sup>.

- Bienes y derechos situados en el extranjero

Los bienes y derechos situados en el extranjero que sean titularidad de los contribuyentes que hayan optado por aplicar el régimen especial de los trabajadores y trabajadoras desplazadas<sup>9</sup> estarán exentos en el Impuesto sobre el Patrimonio siempre que hayan tributado por un

<sup>6</sup> Norma Foral 1/2011, de 24 de marzo del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos documentados.

<sup>7</sup> Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia.

<sup>8</sup> Norma Foral 2/2013, de 27 de febrero, del Impuesto sobre el Patrimonio.

<sup>9</sup> Artículo 56 bis de la Norma Foral del IRPF.

impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto y no se trate de un paraíso fiscal o de nula tributación.

Esta exención será incompatible con la deducción por doble imposición internacional que contempla la normativa del Impuesto sobre el Patrimonio respecto a los mismos bienes y derechos.

Asimismo, se extiende al cónyuge, pareja de hecho y miembros de la unidad familiar que no hayan sido residentes en España durante los 5 años anteriores a su desplazamiento a territorio español.

- Participación en Fondos europeos

Se establece que estará exenta en el Impuesto sobre el Patrimonio la participación en los siguientes Fondos europeos<sup>10</sup>, siempre y cuando permanezcan en el patrimonio del contribuyente durante un periodo de 5 años desde su adquisición:

- ✓ Fondo europeo para el impulso de la innovación.
- ✓ Fondo europeo para el impulso de la financiación de la actividad económica.
- ✓ Fondo europeo para el impulso de la capitalización productiva.

- Participación en el capital de determinadas empresas

La participación en el capital de las empresas<sup>11</sup> que tengan las empleadas y los empleados con las mismas, con independencia de que tengan una relación laboral o mercantil con la entidad, estará exenta en el Impuesto sobre el Patrimonio siempre que sea la principal fuente de renta de la persona empleada, en concreto, que represente más del 50% de la totalidad de los rendimientos de trabajo y de las actividades económicas en el IRPF.

Esta exención resultará de aplicación tanto a las participaciones en el capital o en el patrimonio de la entidad en la que se presta los servicios como a las del resto del grupo de sociedades al que pertenezca la misma<sup>12</sup>.

Adicionalmente, se establece que en el supuesto de que las participaciones en la entidad sean comunes a ambos cónyuges o pareja de hecho, la citada exención resultará de aplicación para ambos aun en el caso de que únicamente una de las partes cumpla los requisitos de principal fuente de renta, etc.

- Participación en microempresas, pequeñas o medianas empresas de nueva o reciente creación o innovadoras

Se establece que estará exenta en el Impuesto sobre el Patrimonio las acciones y participaciones en entidades respecto de las que el contribuyente hubiera aplicado la deducción por inversión en microempresas, pequeñas o medianas empresas de nueva o reciente creación o innovadoras, salvo que haya transcurrido más de 15 años desde su adquisición.

## **MODIFICACIÓN DE LA NORMA FORAL DEL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES**

Se introduce una exención en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones<sup>13</sup> relativa a las adquisiciones por herencia y legado de las participaciones en los siguientes Fondos europeos:

<sup>10</sup> Fondos de financiación a largo plazo europeos, regulados en la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.

<sup>11</sup> En la medida que la entidad (i) no tenga por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, sino que realice una actividad económica; y (ii) no tenga la consideración de sociedad patrimonial a efectos del Impuesto sobre Sociedades.

<sup>12</sup> En el sentido del artículo 42 del Código de Comercio.



- ✓ Fondo europeo para el impulso de la financiación de la actividad económica.
- ✓ Fondo europeo para el impulso de la capitalización productiva.

Para la aplicación de la citada exención, las participaciones en los fondos señalados deben haber estado en el patrimonio del causante como mínimo durante el año inmediatamente anterior a la fecha de devengo del impuesto.

## **MODIFICACIÓN DE LA NORMA FORAL DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES**

Por un lado, el citado anteproyecto de Norma Foral modifica el Impuesto sobre Sociedades<sup>14</sup> a los efectos de regular el régimen de tributación de los “Fondos” señalados anteriormente.

Adicionalmente, se incorporan determinadas medidas acordadas en la Unión Europea para cumplir con las obligaciones derivadas del marco fiscal impulsado en los foros internacionales como la OCDE y la Unión Europea (prevención de la elusión fiscal, la erosión de las bases imponibles y traslado artificioso de los beneficios empresariales) y se modifican las reglas de aplicación de determinados beneficios fiscales.

Finalmente, como novedades más relevantes, se introduce por primera vez en el ordenamiento tributario de Bizkaia la obligación de presentar un pago fraccionado del impuesto, se minorará el tipo de gravamen del impuesto, se introduce una limitación a la compensación de las bases imponibles negativas, se reduce el límite de la cuota respecto a las deducciones con límite y se limita la aplicación de las deducciones en concepto de I+D+i.

### - Limitación a la deducibilidad de gastos financieros

La Norma Foral de Impuesto sobre Sociedades actual regula una limitación de la deducibilidad de los gastos financieros mediante el régimen de subcapitalización, en concreto, una limitación del ratio de endeudamiento<sup>15</sup> de las empresas con entidades vinculadas.

No obstante, se introduce una medida, que ya resulta de aplicación en algunos ordenamientos tributarios europeos<sup>16</sup>, contra las prácticas de elusión fiscal que consiste en un nuevo esquema de limitación de la deducibilidad de los gastos financieros<sup>17</sup> en el Impuesto sobre Sociedades, permitiendo su deducibilidad hasta 3 millones de euros.

- ✓ Los gastos financieros serán deducibles hasta el límite del 30% del beneficio operativo del ejercicio.
- ✓ Se entenderá por gastos financieros netos el exceso de los gastos financieros respecto de los ingresos derivados de la cesión de capitales propios devengados en el propio ejercicio (se excluyen determinados gastos con entidades vinculadas que no son deducibles fiscalmente).
- ✓ El beneficio operativo se determinará a partir del resultado de explotación de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio, eliminando la amortización del inmovilizado material, imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras, deterioro y resultado por enajenaciones de inmovilizado, y adicionando ingresos financieros (dividendos o participaciones en beneficios) incluidos en la base imponible del impuesto que proceden de la participación en entidades, directa o indirecta, de al menos el 5% (3% en el supuesto de participaciones en entidades cotizadas).
- ✓ En todo caso serán deducibles los gastos financieros netos del periodo impositivo por importe de 3 millones de euros.

<sup>13</sup> Norma Foral 4/2015, de 25 de marzo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

<sup>14</sup> Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

<sup>15</sup> Esta limitación no será de aplicación cuando el endeudamiento neto con entidades vinculadas no excede de 10 millones de euros en cualquier momento del periodo impositivo.

<sup>16</sup> La Ley del Impuesto sobre Sociedades de Territorio Común prevé una medida similar desde el 2012.

<sup>17</sup> Regulación contenida en la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016.



- ✓ Los gastos financieros netos que no hayan sido objeto de deducción podrán deducirse en los periodos impositivos siguientes junto con los del propio ejercicio y respetando los límites anteriores.
- ✓ El exceso de beneficio operativo se adicionará al beneficio operativo de los periodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos.
- ✓ Los socios de las AIEs y UTEs tendrán en cuenta los gastos financieros imputados por éstas a los efectos de la limitación de la deducibilidad de los gastos financieros.
- ✓ En el caso de entidades que tributen bajo el régimen de consolidación fiscal, esta limitación de deducibilidad de los gastos financieros netos del periodo impositivo se referirá al grupo fiscal.

Se establece un límite adicional del 30% del beneficio operativo para aquellos gastos financieros derivados de la adquisición de participaciones en el capital o en los fondos propios de cualquier tipo de entidad.

Esta limitación no resultará de aplicación para las entidades de crédito y entidades aseguradoras, así como para aquellas que no pertenezcan a un grupo mercantil<sup>18</sup>. Tampoco resultará de aplicación en el periodo impositivo en el que se produce la extinción de la entidad.

Sin perjuicio de lo anterior, se establece la posibilidad de proponer a la Administración tributaria un plan especial de deducibilidad de los gastos financieros netos por encima del límite señalado anteriormente.

Finalmente, se señala que el régimen de subcapitalización mencionado anteriormente no resulta de aplicación para aquellos contribuyentes que apliquen esta nueva limitación a la deducibilidad de los gastos financieros, esto es, que corrijan su base imponible del impuesto por este concepto.

- Modificaciones en materia de corrección de ingresos

- ✓ Se establece que la eliminación de la doble imposición de dividendos y participación en beneficios, regulada en el artículo 33 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, no será de aplicación para los dividendos y participación en beneficios distribuidos por entidades que hayan tributado en el Impuesto sobre Sociedades o por un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a un tipo de gravamen nominal inferior al 10%.
- ✓ Esta misma regla se extiende para la no integración en la base imponible de rentas obtenidas por la transmisión de la participación en entidades, regulada en el artículo 34 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, de manera que no será de aplicación respecto a la participación de entidades que hayan tributado en el Impuesto sobre Sociedades o por un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a un tipo de gravamen nominal inferior al 10%.
- ✓ Asimismo, para la no integración en la base imponible de las rentas procedentes de establecimientos permanentes situados en extranjero, regulada en el artículo 35 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, se requiere que las citadas rentas hayan tributado en el Estado en el que se localiza el mismo por un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades a un tipo de gravamen nominal inferior al 10%.
- ✓ Por otro lado, respecto a exención por reinversión en beneficios extraordinarios, regulada en el artículo 36 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, se suprime a los efectos del cumplimiento del requisito de reinversión, dentro del plazo comprendido del año anterior y los tres siguientes, la posibilidad de materializar la misma en la adquisición de participaciones en el capital o en los fondos propios de entidades.

---

<sup>18</sup> Artículo 42 del Real Decreto de 22 de agosto de 1885, por el que se publica el Código de Comercio.

No obstante lo anterior, se introduce un régimen transitorio para aquellas rentas obtenidas antes de la entrada en vigor del Anteproyecto de Norma Foral permitiéndose para las mismas materializar la reinversión en la adquisición de participaciones, con independencia de que ésta se produzca en periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2018<sup>19</sup> (siempre y cuando se esté dentro del plazo señalado anteriormente).

- ✓ Se modifica la redacción final del apartado 1 del artículo 37 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, reducción por explotación de propiedad intelectual o industrial, estableciéndose que únicamente darán derecho a la reducción las rentas procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de patentes, modelos de utilidad, certificados complementarios de protección de medicamentos y de productos fitosanitarios, o software avanzado registrado que haya sido obtenido como resultado de proyecto de investigación y desarrollo. Finalmente, se introducen modificaciones respecto al ámbito de exclusión de este beneficio fiscal, excluyéndose las rentas procedentes del “know how”.

- Modificaciones en materia de reglas de valoración

En las adquisiciones de unidades productivas en sede concursal, la normativa contable regula<sup>20</sup> que la diferencia entre el valor razonable de dichos activos y pasivos y el coste de adquisición se registrará como fondo de comercio o como ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio dependiendo de si el valor de adquisición es superior o inferior al valor razonable, respectivamente.

Así, para los supuestos de transmisiones de unidades productivas en sede de procedimientos concursales se introduce un mecanismo que elimina la generación de plusvalías sujetas a tributación cuando el valor de los activos identificables menos el valor de los pasivos asumidos sea superior al coste de combinación de negocios.

- Régimen de imposición de salida por cambio de residencia y cese de establecimiento permanente

La normativa del Impuesto sobre Sociedades contempla un régimen de imposición de salida para los supuestos de cambio de residencia y cese de establecimiento permanente que consiste en integrar en la base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor contable de determinados elementos patrimoniales.

En la regulación vigente, se establece la posibilidad de diferir total o parcialmente el pago de la cuota correspondiente, siempre que se cumplan determinados requisitos, hasta que los elementos patrimoniales en cuestión hayan sido transmitidos a un tercero, se hayan afectado a un establecimiento situado fuera de la Unión Europea o se hayan dado de baja en el balance de la entidad.

El anteproyecto de Norma Foral modifica el régimen de diferimiento de pago de la cuota correspondiente, estableciendo como opción el fraccionamiento de la cuota correspondiente a lo largo de los periodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos, siempre que se cumplan determinadas condiciones.

- Limitación a la compensación de bases imponibles negativas

Una de las novedades más significativas es la inclusión de nuevo de una limitación a la compensación de las bases imponibles negativas, medida que ya fue adoptada con el objetivo de la recuperación económica del territorio para los ejercicios 2012 y 2013 y que fue suprimida con la entrada en vigor de la nueva Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades<sup>21</sup>.

<sup>19</sup> Entrado en vigor del Anteproyecto de Norma Foral.

<sup>20</sup> Criterio ratificado por el ICAC en la consulta 2, nº BOICAC 88 – Diciembre 2011.

<sup>21</sup> Entrada en vigor con efectos 1 de enero de 2014.

Como regla general, se establece una limitación a la compensación de las bases imponibles negativas del 50%. No obstante, el citado límite será del 70% para las microempresas y pequeñas empresas.

A diferencia de la limitación establecida en Territorio Común<sup>22</sup> no se establece un importe mínimo de compensación a la base imponible.

- Modificación del tipo de gravamen

Otra de las medidas más sonoras es la reducción de manera progresiva del tipo de gravamen del Impuesto sobre Sociedades.

Excepto para las entidades de crédito (así como para aquellas entidades que formen parte un grupo fiscal junto con entidades financieras) se reduce un 2% el tipo de gravamen del impuesto en el ejercicio 2018 y otro 2% en el ejercicio 2019 y siguientes.

<b>Tipo de gravamen del IS</b>			
	<b>2017</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>
<b>Tipo general</b>	28,00%	26,00%	24,00%
<b>Pequeñas empresas y microempresas</b>	24,00%	22,00%	20,00%
<b>Entidades parcialmente exentas y demás art. 56.3 NFS</b>	21,00%	20,00%	19,00%
<b>Entidades de crédito (y en grupos)</b>	28,00%	28,00%	28,00%
<b>Hidrocarburos</b>	35,00%	33,00%	31,00%

- Reducción de la compensación regulada para microempresas por las dificultades inherentes a su dimensión

Se reduce progresivamente en un 5% en el ejercicio 2018 y 2019 respectivamente la deducción de la base imponible prevista para las microempresas que hasta ahora tiene como límite el 20% de la base imponible positiva.

<b>Reducción compensación microempresas</b>			
	<b>2017</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>
<b>Compensación (art. 32.4 NFS)</b>	20,00%	15,00%	10,00%

- Nueva deducción de la cuota íntegra por reversión de medidas temporales (actualización de balances)

A efectos de paliar el efecto impositivo de la modificación del tipo de gravamen del impuesto para aquellas entidades que se acogieron a la actualización de balances en el ejercicio 2012, se introduce mediante disposición transitoria una nueva deducción de la cuota íntegra de las cantidades integradas en la base imponible del periodo impositivo derivadas de la amortización correspondiente del incremento neto de valor resultante de la citada actualización.<sup>23</sup>

<b>Nueva deducción - actualización de balances</b>			
	<b>2017</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>
<b>Entidades que tributan al tipo general, pequeñas empresas o micromepresas e hidrocarburos</b>	0,00%	2,00%	4,00%
<b>Entidades parcialmente exentas y demás art. 56.3 NFS</b>	0,00%	1,00%	2,00%

<sup>22</sup> En Territorio Común se establece que en todo caso se podrá compensar 1 millón de euros.

<sup>23</sup> Esta medida fue introducida en Territorio Común de forma similar para paliar el efecto de la reducción del tipo de gravamen del impuesto con efectos 1 de enero de 2015 en la reversión de la limitación a la amortización del inmovilizado material introducida para los ejercicios 2013 y 2014.



Esta deducción no tiene límite de cuota (al igual que las deducciones por doble imposición internacional e interna) y le resulta de aplicación los límites temporales establecidos por el artículo 60 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades.

- Modificación de la deducción por inversión en activos no corrientes nuevos

Se introduce una medida para que aquellos sujetos pasivos que hasta ahora realizaban una fuerte inversión en activos no corrientes nuevos pero no tenían derecho a generar una deducción en cuota por dicho concepto por no representar dicha inversión el 10% del inmovilizado preexistente.

En concreto, se establece la posibilidad de generar la citada deducción cuando la inversión en activos no corrientes nuevos sea superior a 5 millones de euros, aun cuando no se supere el 10% del valor neto contable del activo no corriente correspondiente.

- Modificación de la deducción por creación de empleo

Con el objetivo de vincular esta deducción con la calidad del empleo, en términos de salario y estabilidad, se establece que el importe de la deducción será del 25% del salario anual bruto con un límite de 5.000 euros, es decir, se incrementa la misma respecto a la regulación actual.

Adicionalmente, se modifican algunos de los requisitos para su aplicación:

- ✓ Que el salario de la persona contratada sea superior al 170% del salario mínimo interprofesional vigente en el momento de la contratación.
- ✓ Que no se reduzca el número de trabajadores con contrato laboral indefinido en los tres años inmediatos siguientes (antes dos años).
- ✓ Durante los periodos impositivos concluidos en los 3 años inmediatos siguientes a la finalización del periodo impositivo en el que se efectúa la contratación, el salario del trabajador que ha generado la deducción debe mantenerse o aumentar.
- ✓ En caso de extinción de la relación laboral, no se computará la reducción del número de trabajadores con contrato laboral indefinido cuando la empresa vuelva a contratar un número igual de trabajadores en el plazo de dos meses (antes tres meses).

- Modificación del límite de cuota para la aplicación de las deducciones (excepto deducción por I+D+i)

Se reduce del 45% al 35% el límite de cuota líquida para la aplicación de las deducciones, medida que ya fue adoptada para los ejercicios 2012 y 2013 por la anterior normativa.

- Introducción de un límite de cuota para la aplicación de las deducciones por I+D+i

Otras de las novedades a destacar, es la introducción de un límite sobre la cuota a la hora aplicar las deducciones generadas en concepto de I+D+i, las cuales hasta ahora no tenían límite alguno.

Así, con efectos 1 de enero de 2018, las deducciones en concepto de I+D+i que bien estuvieran pendientes de aplicar a 31 de diciembre de 2017 o que se generen en el ejercicio 2018 y siguientes, se podrán aplicar con el límite del 70% de la cuota líquida.

Ahora bien, se establece que en caso de concurrencia de deducciones afectadas por ambos límites, esto es, el 35% (deducciones con límite de acuerdo con la normativa vigente) y el 70% (deducciones en concepto de I+D+i (sin límite de acuerdo con la normativa actual), el límite del 70% se aplicará sobre la cuota líquida resultante una vez aplicadas las deducciones con límite del 35%.

A modo de resumen, a continuación señalamos un cuadro con los límites cuantitativos establecidos para la compensación de bases imponibles negativas y para la aplicación de deducciones en cuota.

Nuevos límites compensación BINs / deducciones		
	2017	2018 y siguientes
<b>Compensación BINs regla general</b>	Sin límite	50,00%
<b>Compensación BINs pequeñas empresas y microempresas</b>	Sin límite	70,00%
<b>Deducciones con límite</b>	45,00%	35,00%
<b>Deducción I+D+i (arts 62 a 64 NFS)</b>	Sin límite	70,00%

- Modificación de los porcentajes de tributación mínima

Se modifican, de forma progresiva al igual que muchas de las medidas, los porcentajes de tributación mínima que varían en función de si la entidad ha mantenido, en su caso incrementado, o disminuido el promedio de la plantilla con contrato laboral indefinido respecto al ejercicio anterior.

Tributación mínima - disminución promedio de la plantilla indefinida			
	2017	2018	2019
<b>Regla general</b>	13,00%	15,00%	17,00%
<b>Pequeñas empresas y microempresas</b>	11,00%	13,00%	15,00%
<b>Entidades parcialmente exentas y demás art. 56.3 NFS</b>	9,75%	10,75%	11,75%
<b>Entidades de crédito (y en grupos)</b>	13,00%	13,00%	13,00%
<b>Hidrocarburos</b>	16,25%	18,25%	20,25%

Tributación mínima - mantenimiento o incremento del promedio de la plantilla indefinida			
	2017	2018	2019
<b>Regla general</b>	11,00%	13,00%	15,00%
<b>Pequeñas empresas y microempresas</b>	9,00%	11,00%	13,00%
<b>Entidades parcialmente exentas y demás art. 56.3 NFS</b>	7,75%	8,75%	9,75%
<b>Entidades de crédito (y en grupos)</b>	11,00%	11,00%	11,00%
<b>Hidrocarburos</b>	14,25%	16,25%	18,25%

- Modificación del límite temporal para la compensación y aplicación de los créditos fiscales

Como consecuencia de la modificación de los límites cuantitativos a la hora de compensar las bases imponible negativas y de aplicar las deducciones en cuota, se eleva de 15 años a 20 años el plazo de utilización de los citados créditos fiscales.

Así, se establece un nuevo plazo para:

- ✓ Compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.
- ✓ Aplicación de deducciones para evitar la doble imposición no aplicadas por insuficiencia de cuota.
- ✓ Aplicación de deducciones por reversión de medidas temporales (actualización de balances) no aplicadas por insuficiencia de cuota.
- ✓ Aplicación de deducciones con límite (tanto del 35% como del 70%) no aplicadas por insuficiencia de cuota.

Adicionalmente, se introduce una disposición transitoria en la que se establece que el nuevo plazo de 20 años resultará de aplicación para aquellas bases imponibles negativas y deducciones que estuvieran pendientes a 1 de enero de 2018.

Por tanto, aquellas bases imponibles negativas y/o deducciones generadas en el ejercicio 2014 o ejercicios anteriores y que estuvieran pendientes a 1 de enero de 2018, prescribirán en el ejercicio 2034 (2029+5).

- Introducción de la obligación de presentar un pago fraccionado

Se introduce por primera vez en la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades la obligación de presentar un pago fraccionado, que se realizará entre el 1 y el 25 de octubre.

La cuantía del pago fraccionado será del 5% de la base imponible del último periodo impositivo cuyo plazo de presentación estuviere vencido a 1 de octubre, minorado por las retenciones e ingresos a cuenta soportados en el citado ejercicio.

No obstante, se establece que estarán eximidas de dicha obligación las microempresas, las pequeñas empresas y las cooperativas de reducida dimensión que cumplan los requisitos para ser consideradas microempresas o pequeñas empresas.

Así, como consecuencia de las limitaciones introducidas, compensación de bases imponibles negativas y aplicación de deducciones, todas aquellas entidades<sup>24</sup> que en el ejercicio 2019 estuvieran obligadas a presentar el citado pago fraccionado y hubieran tenido base imponible positiva en el ejercicio anterior tendrán que ingresar el pago a cuenta correspondiente, que se deducirá de la cuota resultante del propio ejercicio.

Finalmente y como consecuencia de lo anterior, se establece que serán deducibles de la cuota efectiva, entre otros (retenciones e ingresos a cuenta), los pagos fraccionados.

### **MODIFICACIÓN DE LA NORMA FORAL GENERAL TRIBUTARIA**

Se introduce en la Norma Foral General Tributaria una nueva infracción tributaria en relación con el sistema de Suministro Inmediato de Información (SII) en el Impuesto sobre el Valor Añadido, el cual es de aplicación con efectos 1 de enero de 2018.

En concreto, se tipifica una infracción tributaria por el retraso de la obligación de llevar los libros registro a través de la sede electrónica para los obligados tributarios correspondientes que se sancionará con multa pecuniaria proporcional de un 0,5% del importe de la factura objeto de registro, con un mínimo trimestral de 600 euros y máximo de 12.000 euros.

---

<sup>24</sup> Con ejercicio natural (1 de enero a 31 de diciembre).