



Alda. Urquijo, 4-6ª Planta  
48008 Bilbao



944 165 268



944 161 861



euskaltax@euskaltax.com



www.euskaltax.com

## **Novedades introducidas por la Norma Foral 5/2016, de 20 de julio, por la que se aprueban determinadas modificaciones en materia tributaria**

---

### **1.- Modificaciones en la Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:**

#### **1.1.- Con efectos 1 de enero de 2016**

1.1.1.- En primer lugar, se introducen diversas modificaciones en el ámbito de las rentas consideradas exentas:

- En cuanto a las prestaciones familiares, se declaran exentas las prestaciones reguladas en el Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, vinculadas al cuidado de menores afectados por cáncer u otra enfermedad grave.
- Se incluyen dos nuevos supuestos de exención: el de las becas concedidas por fundaciones bancarias para cursar estudios reglados, tanto en España como en el extranjero, en todos los niveles y grados, y el de aquellas concedidas por las mismas fundaciones para la investigación en el ámbito del Real Decreto 63/2006, de 27 de enero, por el que se aprueba el estatuto del personal investigador en formación o con fines de investigación a funcionarios y demás personal al servicio de las Administraciones Públicas y al personal docente de las universidades.
- En relación a la prestación única por desempleo, se exime de la obligación de mantenimiento durante 5 años de la acción/participación o de la actividad económica, cuando el incumplimiento derive de un procedimiento concursal.
- Se declaran exentas las ayudas económicas para su reubicación definitiva reconocidas a socios trabajadores de cooperativas declaradas disueltas, destinadas a realizar aportaciones al capital social de las cooperativas en las que se reubiquen, con el límite de la prestación máxima reconocida por el Servicio Público de Empleo Estatal.
- Se establece un tratamiento fiscal incentivador para un nuevo instrumento dirigido a pequeños inversores denominado Plan de Ahorro a Largo Plazo, declarando exentos los rendimientos de capital mobiliario generados por la cuenta de depósito o seguro de vida a través del que se instrumente, siempre que se aporten cantidades inferiores a 5.000 euros anuales.
- Asimismo, se establece la exención de las rentas obtenidas por la persona deudora en procedimientos concursales, siempre que las deudas no deriven del ejercicio de actividades económicas.



1.1.2.- En lo que se refiere a las sociedades civiles, la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades considera, a partir del 1 de enero de 2016, como contribuyentes de este impuesto a aquellas sociedades civiles con objeto mercantil. Por ello, a pesar de que la normativa de Bizkaia no modifica el tratamiento tributario de las sociedades civiles con objeto mercantil y que, por tanto, sus rentas siguen sujetas al sistema de atribución de rentas, se regula el supuesto de contribuyentes vizcaínos socios de sociedades civiles sometidas a la Ley del Impuesto sobre Sociedades, con el fin de evitar la doble tributación que de otro modo podría producirse. Por ello, se exime de la aplicación del régimen de atribución de rentas a estos socios vizcaínos de sociedades civiles estatales que tributen en el Impuesto sobre Sociedades, estableciéndose un tratamiento tributario específico de imputación de la renta positiva conforme a lo siguiente:

- Los socios de sociedades civiles no incluirán en su base imponible la parte proporcional de las rentas cuya atribución les correspondiera conforme al régimen de atribución de rentas.
- Sin embargo, deberán integrar en su base imponible la renta positiva obtenida por la sociedad civil en la proporción que les corresponda, conforme a las siguientes reglas:
  - o La inclusión de la renta positiva se efectuará en el periodo impositivo siguiente a aquél en el que la sociedad civil haya concluido su ejercicio social.
  - o La renta positiva a incluir en la base imponible del socio se calculará conforme a las reglas contenidas en la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y su normativa de desarrollo para la determinación de la base imponible.
  - o Los socios deberán presentar, conjuntamente con su declaración, datos de la sociedad civil relativos a su razón social, domicilio, administradores, balance y cuenta de pérdidas y ganancias, importe de la renta positiva y justificación de los impuestos pagados por la sociedad civil respecto a la renta positiva que incluyan en la base imponible
  - o Los socios podrán deducir de la cuota íntegra el importe que la sociedad civil efectivamente haya satisfecho por un impuesto de naturaleza idéntica ó análoga en la proporción que corresponda, considerándose como impuesto efectivamente satisfecho por la sociedad civil tanto el pagado por ella como por sus sociedades participadas siempre que tenga sobre ellas un porcentaje de participación directa o indirecto de al menos el 5% ó del 3% en caso de sociedades que coticen en un mercado secundario organizado, con el límite de la cuota íntegra que le hubiera correspondido pagar por este Impuesto a la renta positiva incluida en la base imponible.
  - o No se integran en la base imponible del socio los dividendos o participaciones en beneficios percibidos de sociedades civiles, ni las rentas procedentes de la transmisión de la participación en las mismas, siempre que se correspondan con rentas que se han integrado en la base imponible del socio.

1.1.3.- Por lo que a los rendimientos de actividades económicas se refiere, se elimina el límite máximo de 600.000 euros de volumen de operaciones para poder acogerse al régimen de estimación directa simplificada, respecto a las actividades agrícolas, ganaderas, forestales y de pesca de bajura.



1.1.4.- Se establece que no se computará el rendimiento neto negativo que se pueda generar como consecuencia de la donación de activos representativos de la cesión a terceros de capitales propios, de forma paralela a lo ya previsto para las pérdidas patrimoniales derivadas de elementos donados.

1.1.5.- Dentro de los rendimientos de capital mobiliario procedentes de las operaciones de capitalización y contratos de seguro de vida e invalidez, al regular que cuando se perciba un capital diferido, el rendimiento del capital mobiliario vendrá determinado por la diferencia entre el capital percibido y el importe de las primas satisfechas, se especifica que, no obstante lo anterior, si el contrato de seguro combina la contingencia de supervivencia con las de fallecimiento o incapacidad y el capital percibido corresponde a la contingencia de supervivencia, podrá detrarse también la parte de las primas satisfechas que correspondan al capital en riesgo por fallecimiento o incapacidad que se haya consumido hasta el momento, siempre que durante toda la vigencia del contrato, el capital en riesgo sea igual o inferior al 5% de la provisión matemática. A estos efectos se considera capital en riesgo la diferencia entre el capital asegurado para fallecimiento o incapacidad y la provisión matemática.

1.1.6.- Se regula que, en los casos de rentas derivadas de la prestación por la contingencia de incapacidad cubierta en un seguro, cuando sea percibida por el acreedor hipotecario del contribuyente como persona beneficiaria del mismo, con la obligación de amortizar total o parcialmente la deuda hipotecaria del contribuyente, las mismas tendrán el mismo tratamiento fiscal que el que hubiera correspondido de ser la persona beneficiaria el propio contribuyente. No obstante, estas rentas en ningún caso se someterán a retención.

1.1.7.- En cuanto a los rendimientos de capital inmobiliario, se revisa el tratamiento fiscal de los subarrendamientos de vivienda, al objeto de equiparar su tratamiento al de los arrendamientos de vivienda. Así, se establece que para la obtención del rendimiento neto de los subarrendamientos de vivienda, serán deducibles las cantidades satisfechas por el subarrendador en concepto de arrendamiento y, adicionalmente, se aplicará una bonificación del 20% sobre la diferencia entre los rendimientos íntegros por subarrendamiento y el citado gasto deducible.

1.1.8.- En los supuestos en los que se estima la inexistencia de alteración en la composición del patrimonio (división de cosa común, disolución de gananciales y disolución de comunidades de bienes), se añade la especificación de que esto será así siempre y cuando no se produzcan excesos de adjudicación.

1.1.9.- Respecto a los supuestos en los que se estima que no se produce ganancia o pérdida patrimonial, concretamente respecto a los pagos que por imposición legal o resolución judicial haya que realizar como consecuencia de la extinción del régimen económico matrimonial de separación de bienes, o del régimen económico patrimonial acordado por la pareja de hecho, se especifica que las posibles compensaciones, dinerarias o mediante adjudicación de bienes, por causa distinta de la pensión compensatoria, no darán derecho a reducir la base imponible de la persona pagadora ni constituirá renta para la persona perceptora.

1.1.10.- Se incentiva fiscalmente la constitución de rentas vitalicias aseguradas por mayores de 65 años, no computándose la ganancia patrimonial derivada de la transmisión de cualquier elemento patrimonial, siempre que el importe obtenido se destine, en el plazo de 6 meses, a constituir una renta vitalicia asegurada a su favor, con el límite de 240.000 euros.

1.1.11.-En referencia a la imputación de rentas en el régimen de transparencia fiscal internacional, se refuerzan los requisitos para su aplicación siguiendo los trabajos elaborados por la OCDE:

- Se establece la imputación de la totalidad de la renta obtenida (entendiéndose por tal la base imponible conforme a NFIS) en territorio español cuando la entidad no residente carezca de medios materiales y humanos.
- Se amplía el elenco de rentas a imputar en caso de rentas obtenidas en el extranjero, incluyendo como susceptibles de imputación las siguientes rentas derivadas de:
  - o Operaciones de capitalización y seguro que tengan como beneficiaria a la propia entidad.
  - o Propiedad industrial e intelectual, asistencia técnica, bienes muebles, derechos de imagen y arrendamiento o subarrendamiento de negocios o minas.
  - o Derivados (excepto de cobertura de actividad económica).
- La no imputación por volumen no se aplica a las rentas derivadas de actividades crediticias, financieras, aseguradoras y de prestación de servicios (rentas descritas en la letra c) del apartado 2 del artículo 51), que se imputarán en todo caso.
- A estos efectos, se entiende grupo de sociedades también a las entidades multigrupo y asociadas en los términos de la legislación mercantil.

1.1.12.-Se establecen dos nuevas precisiones respecto a los nuevos supuestos de imputación temporal:

- Se precisa el criterio en relación a la ganancia derivada de la obtención de cualquier subvención pública, estableciendo su imputación en el período en el que se cobren.
- Se precisa asimismo el criterio en relación a las pérdidas patrimoniales derivadas de créditos vencidos y no cobrados, que podrán imputarse al período en que concurra alguna de las siguientes circunstancias:
  - o Que adquiera eficacia una quita establecida en un convenio, acuerdo de refinanciación judicialmente homologable o en acuerdo extrajudicial de pagos en los términos establecidos por la legislación concursal.
  - o Que concluya el procedimiento concursal sin que se hubiera satisfecho el crédito (salvo determinados supuestos).
  - o Que se cumpla el plazo de un año desde el inicio del procedimiento judicial distinto de los de concurso que tenga por objeto la ejecución del crédito, sin que éste se haya satisfecho. En Disposición Transitoria se precisa que este caso se aplica a aquellos supuestos en los que el plazo de un año finalice a partir del 1/01/2016.

1.1.13.-Se especifica, en correspondencia con lo regulado en territorio común, que los planes de Previsión Asegurados cuyas aportaciones dan derecho a reducir la base imponible, podrán ser objeto de disposición una vez transcurridos 5 años (hasta ahora 10).



1.1.14.-En consonancia con las decisiones adoptadas por el resto de las administraciones tributarias de nuestro entorno, y en aras de coordinar su tratamiento tributario, se elimina la posibilidad de aplicar la compensación fiscal en contratos individuales de vida o invalidez contratados con anterioridad al 1 de enero de 2007.

1.1.15.-Se elimina la posibilidad de aplicar la deducción por gastos derivados de centros asistenciales para ascendientes por afinidad. Por lo tanto, únicamente es posible aplicar esta deducción si se trata de ascendientes por consanguinidad.

1.1.16.-Se incluye dentro de las inversiones que generan derecho a aplicar la deducción del 20% por inversión en empresas de nueva o reciente creación a las Cooperativas.

1.1.17.-No se aplica el umbral de 1.600 euros de rendimientos brutos de capital y ganancias patrimoniales para no declarar, a aquellas ganancias procedentes de IIC en las que la base de la retención no se determine por la cuantía a integrar en la base imponible.

1.1.18.-En lo concerniente a obligaciones de practicar retención y al cumplimiento de obligaciones formales, se adecua la regulación a la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 11 de diciembre de 2014, en el asunto C-678/11, que ha declarado contraria a la normativa europea la obligación de designar un representante en España a efectos fiscales por los fondos de pensiones domiciliados en otro Estado miembro de la Unión Europea que desarrollen en España planes de pensiones de empleo sujetos a la legislación española, y de las entidades aseguradoras domiciliadas en otro Estado miembro que operen en España en régimen de libre prestación de servicios. Se establecen asimismo nuevas obligaciones de información para los nuevos productos previsionales que se crean.

1.1.19.-Se deja sin efecto la Disposición Adicional 26ª que preveía la integración al 50% de los rendimientos del trabajo personal percibidos por tripulantes de buques de pesca inscritos en el registro de la flota pesquera comunitaria que pescasen exclusivamente túnidos o especies afines en una determinada distancia.

## 1.2.- Con efectos 1 de enero de 2017

Se revisa el tratamiento fiscal de las reducciones de capital con devolución de aportaciones y del reparto de la prima de emisión de acciones, con la finalidad de que la parte de las mismas que corresponda a reservas generadas por la entidad durante el tiempo de tenencia de la participación tribute de forma análoga a si se hubieran repartido directamente tales reservas.

De esta manera, tanto en los supuestos de distribución de prima de emisión, como en los de reducción de capital con devolución de aportaciones, el importe obtenido tributa como rendimiento de capital mobiliario hasta la diferencia entre el valor de los fondos propios del último ejercicio cerrado con anterioridad al reparto, y el valor de adquisición de las participaciones. El exceso recibido sobre esa cuantía minorará el valor de adquisición de las mismas. A estos efectos, el valor de los fondos propios se minorará en el importe de los beneficios repartidos con anterioridad, así como en el importe de las reservas legalmente indisponibles incluidas en los mismos que se hubieran generado con posterioridad a la adquisición de las acciones o participaciones.

De manera complementaria, si con posterioridad a la reducción o reparto de prima de emisión, el contribuyente obtuviera dividendos o participaciones en beneficios, el importe obtenido



minorará, con el límite de los rendimientos de capital mobiliario previamente computados, el valor de adquisición de las acciones o participaciones.

## **2.- Modificaciones introducidas en la Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre del Impuesto sobre Sociedades:**

Como introducción a la relación de modificaciones concretas, procede señalar las siguientes cuestiones.

En el ámbito del Impuesto sobre Sociedades destacan las medidas aprobadas por la Norma Foral 5/2016 para incluir en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades los últimos trabajos elaborados por la OCDE y materializados en el Plan de acción “BEPS”, herramienta que se configura como eje fundamental para la detección y represión del fraude fiscal internacional. En este marco, se introducen modificaciones en materia de transparencia fiscal internacional así como en relación con las operaciones vinculadas y el régimen de “patent box”.

Adicionalmente, la Norma Foral 5/2016 adecúa la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades al nuevo tratamiento de los activos intangibles y del fondo de comercio explícito contenido en la Ley 22/2005, de 20 de junio de Auditoría de Cuentas, si bien mantiene el especial tratamiento contenido en la Norma Foral 11/2013 del fondo de comercio financiero y del fondo de comercio explícito en comparación con el vigente en Territorio Común.

Se introduce una regla mediante la que se limita la imputación tanto de bases imponibles negativas como de deducciones a los socios de cualquier Agrupación de Interés Económico cuyas aportaciones se califiquen contablemente como instrumentos de patrimonio de características especiales.

Y como gran novedad, formando parte del Capítulo III del Título V de la Norma Foral 11/2013 del Impuesto sobre Sociedades dedicado a “Otras deducciones”, se ha aprobado la inclusión de un mecanismo que permite, a través de un procedimiento reglado, la transmisión de créditos fiscales entre quien realiza un proyecto y quien lo financia. De momento se ha aprobado este mecanismo para la realización/financiación de Proyectos de Investigación y Desarrollo ó Innovación Tecnológica, pero se configura como un mecanismo que puede hacerse extensible a otras actividades que hasta venían siendo desarrolladas a través de Agrupaciones de Interés Económico, tales como la construcción de buques y producciones cinematográficas.

Por último, se aprueban determinadas modificaciones de carácter técnico en la eliminación de la doble imposición y en la aplicación del forfait del veinte por ciento para microempresas en relación a algunos regímenes fiscales especiales.

La Norma Foral 5/2016, de 20 de julio aprueba modificaciones en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades cuya entrada en vigor se produce en unos casos con efectos retroactivos a los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2016, a los iniciados a partir del 1 de julio de 2016 y en otros casos que resultarán de aplicación a los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2017.

Conforme a los parámetros anteriores, incluimos a continuación un análisis de los principales artículos de la Norma Foral 11/2013 de 5 de diciembre del Impuesto sobre Sociedades que se han visto modificados como consecuencia de la entrada en vigor de la Norma Foral 5/2016 de 20 de julio por la que se aprueban determinadas modificaciones en material tributaria, detallando en cada caso los periodos de vigencia de cada una de las medidas introducidas conforme a lo dispuesto en su Disposición Final:



2.1. Con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2016:

2.1.1.- Se da nueva redacción al apartado 1 del artículo 10 de la Norma Foral 11/2013.- Atribución de rentas:

Como consecuencia de que la Ley 27/2014, de 27 de noviembre por la que se regula el Impuesto sobre Sociedades en Territorio Común ha modificado el tratamiento a efectos de este Impuesto de las sociedades civiles con objeto mercantil, la normativa reguladora del Impuesto en Bizkaia, si bien no modifica el tratamiento de las sociedades civiles con objeto mercantil, cuyas rentas siguen sometidas al régimen de atribución de rentas, no puede obviar la existencia de contribuyentes vizcaínos del Impuesto sobre Sociedades que sean socios de sociedades civiles a las que les resulte de aplicación la Ley 27/2014, de 27 de noviembre del Impuesto sobre Sociedades y por sean contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades.

Es por ello que la Norma Foral 5/2016 ha introducido determinadas medidas tendentes a regular estas situaciones.

En concreto, se modifica la redacción del apartado 1 del artículo 10 de la Norma Foral 11/2013 de 5 de diciembre del Impuesto sobre Sociedades, que regula la "Atribución de rentas" estableciendo expresamente que la atribución de rentas contemplada en este apartado "no resultará de aplicación a los socios de sociedades civiles a las que se refiere la disposición adicional vigésimo cuarta de esta Norma Foral", esto es, a los socios vizcaínos de sociedades civiles que sean contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades.

La citada disposición adicional vigésimo cuarta introducida también por la Norma Foral 5/2016, contiene el régimen aplicable a los socios sometidos a normativa del Impuesto sobre sociedades vizcaína de sociedades civiles a las que les resulta de aplicación normativa de territorio común.

De esta forma, a los socios sometidos a la Norma Foral 11/2013 de 5 de diciembre del Impuesto sobre Sociedades, de sociedades civiles que tengan la consideración de contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades -por razón de la normativa que les resulte de aplicación- no les resulta de aplicación el régimen de atribución de rentas que regula el Artículo 10 de la Norma Foral 11/2013, sino que se establece para ellos un régimen específico de imputación de renta positiva obtenida por la sociedad civil y se articulan mecanismos para evitar la doble imposición.

Así, la citada disposición adicional vigésimo cuarta, señala lo siguiente:

- Los socios de sociedades civiles que tributen como contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, no aplicarán el régimen de atribución de rentas regulado en el artículo 10 de la Norma Foral 11/2013. No se les imputará por lo tanto en la determinación de su Impuesto sobre Sociedades -del socio- la parte proporcional que les corresponda de las rentas obtenidas por la sociedad civil.
- Ahora bien, los citados socios de las sociedades civiles que tengan la consideración de contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, deberán integrar en la base imponible de su Impuesto sobre Sociedades la renta positiva (*no negativa*) obtenida por la sociedad civil en la proporción que les corresponda, conforme a las siguientes reglas:
  - o La inclusión de la renta positiva se efectuará en el periodo impositivo que concluya con posterioridad al día en que la sociedad civil haya concluido su ejercicio social.

- La renta positiva a incluir en la base imponible del socio se calculará conforme a las reglas contenidas en la Norma Foral 11/2013 y su normativa de desarrollo para la determinación de la base imponible.
- Los socios deberán presentar conjuntamente con su declaración del Impuesto sobre Sociedades datos de la sociedad civil relativos a su razón social, domicilio social, administradores, balance y cuenta de pérdidas y ganancias, importe de la renta positiva que debe incluirse en la base imponible, justificación de los impuestos pagados por la sociedad civil respecto a la renta positiva que deba ser incluida en la base imponible del socio.
- Los socios deducirán de la cuota íntegra de su Impuesto sobre Sociedades el importe que la sociedad civil efectivamente haya satisfecho por un impuesto de naturaleza idéntica ó análoga en la proporción que corresponda a la renta positiva incluida en la base imponible, considerándose como impuesto efectivamente satisfecho por la sociedad civil tanto el pagado por ella como por sus sociedades participadas siempre que tenga sobre ellas un porcentaje de participación directo o indirecto del al menos el 5% ó del 3% en caso de sociedades que coticen en un mercado secundario organizado.

Esta deducción, cuya finalidad es eliminar la doble imposición, no puede exceder *-tiene como límite-* de la cuota íntegra que le hubiera correspondido pagar por este Impuesto a la renta incluida en la base imponible, y cuando se deduzcan impuestos satisfechos en el extranjero tampoco podrá exceder de la cuota íntegra que le hubiera correspondido pagar a la renta de que se trate en caso de haberse obtenido por una entidad sometida al Impuesto sobre sociedades en el Territorio Histórico de Bizkaia.

- No se integran en la base imponible del socio los dividendos o participaciones en beneficios percibidos de sociedades civiles, ni las rentas procedentes de la transmisión de la participación en las mismas, siempre que se correspondan con rentas que se han integrado en la base imponible del socio por aplicación de lo dispuesto en esta Disposición Adicional. El mismo tratamiento se aplicará a los dividendos a cuenta.

Se cierra la Disposición Adicional, señalando que una misma renta positiva solamente podrá ser objeto de inclusión, por una sola vez, cualquiera que sea la forma y la entidad en que se manifieste.

2.1.2.- Se da nueva redacción a los apartados e), h), i) y j) del Artículo 11.1 de la NF 11/2013, artículo en el que se declara quiénes tienen la condición de contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades. De esta forma se señala que, tendrán la consideración de contribuyentes del Impuesto:

- Letra e): Los fondos de capital-riesgo y fondos de inversión colectiva de tipo cerrado regulados en la Ley 22/2014, de 12 de noviembre, por la que se regulan las entidades de capital-riesgo, otras entidades de inversión colectiva de tipo cerrado y las sociedades gestoras de entidades de inversión colectiva de tipo cerrado, y por la que se modifica la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva.



- Letra h): Los fondos de titulización regulados en la Ley 5/2015, de 27 de abril de fomento de la financiación empresarial.
- Letra i): Los Fondos de Garantía de Inversiones regulados en el Texto Refundido de la Ley del Mercado de Valores, aprobado por medio del Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre.
- Letra j): Los Fondos de Activos Bancarios a que se refiere la Disposición adicional décima de la Ley 9/2012, de 14 de noviembre, de reestructuración y resolución de entidades de crédito.

Además, se deja sin contenido la letra k) donde se declaraba contribuyente del Impuesto sobre Sociedades a *“Los Fondos de Activos Bancarios a que se refiere la Disposición adicional décima de la Ley 9/2012, de 14 de noviembre, de reestructuración y resolución de entidades de crédito”*.

2.1.3.- Se da nueva redacción a la letra e) del apartado 2 del artículo 12 de la Norma Foral 11/2013, de forma que se declaran parcialmente exentas del Impuesto sobre Sociedades a las Mutuas Colaboradoras de la Seguridad Social reguladas en el Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por medio del Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre.

2.1.4.- Se da nueva redacción a los apartados 1 y 2 del artículo 20 de la Norma Foral 11/2013 que regula las amortizaciones del inmovilizado intangible:

La nueva redacción de los apartados 1 y 2 del artículo 20, tiene como finalidad adecuar el tratamiento fiscal de los activos intangibles a la modificación que contiene la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas sobre los activos intangibles y el fondo de comercio explícito cuyo tratamiento contable, para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2016, vuelve a ser el existente con anterioridad a la reforma contable en vigor desde 2008.

En concreto, la Ley de Auditoría de Cuentas modifica el apartado 4 del artículo 39 del Código de Comercio, que queda redactado como sigue:

*“4. Los inmovilizados intangibles son activos de vida útil definida. Cuando la vida útil de estos activos no pueda estimarse de manera fiable se amortizarán en un plazo de diez años, salvo que otra disposición legal o reglamentaria establezca un plazo diferente.*

*El fondo de comercio únicamente podrá figurar en el activo del balance cuando se haya adquirido a título oneroso. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que la vida útil del fondo de comercio es de diez años.*

*En la Memoria de las cuentas anuales se deberá informar sobre el plazo y el método de amortización de los inmovilizados intangibles.”*

Como se desprende del artículo transcrito, la Ley de Auditoría de Cuentas crea una única categoría de inmovilizados intangibles reconocidos contablemente, que es la de los inmovilizados intangibles de vida útil definida -desaparecen, los de vida útil indefinida-, y además una “subcategoría” de inmovilizados intangibles cuya vida útil no pueda estimarse de manera fiable.

De conformidad con lo anterior, ha resultado necesario adecuar el tratamiento fiscal contenido en la normativa del Impuesto sobre Sociedades para los inmovilizados intangibles a su nuevo tratamiento contable, lo que se ha realizado en los siguientes términos:

- Serán deducibles las dotaciones para la amortización del inmovilizado intangible que corresponda a su vida útil, y cuando ésta no pueda estimarse de manera fiable (“subcategoría”) la amortización será igualmente deducible con el límite anual máximo de la décima parte de su importe.
- Para que la amortización del inmovilizado intangible sea deducible se exige que la entidad adquirente y transmitente no formen parte de un grupo de sociedades conforme al artículo 42 del Código de Comercio, y si lo formaran, la amortización sólo será deducible respecto al precio de adquisición del inmovilizado satisfecho por la entidad transmitente cuando lo hubiera a su vez adquirido de personas o entidades no vinculadas.
- Se hace constar expresamente que al fondo de comercio -inmovilizado intangible- no le resultará de aplicación lo dispuesto en este artículo, sino el régimen específico que contiene el artículo 25 de la Norma Foral 11/2013 cuya redacción también es modificada por la Norma Foral 5/2016, de 20 de julio, en los términos que se expondrán más adelante.

2.1.5.- Se incluye un nuevo párrafo dentro del apartado 2 del artículo 23 de la Norma Foral 11/2013, mediante el que se regula la deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de las pérdidas por deterioro de valor de participaciones ó acciones representativas de al menos el 5% del capital en entidades del grupo, multigrupo o asociadas, ó del 3% en caso de entidades que coticen en un mercado secundario organizado, deducción que no puede exceder de la diferencia entre el precio de adquisición de dichas participaciones/acciones y el patrimonio neto de la entidad participada corregido en las plusvalías tácitas existentes en la fecha de la valoración.

Así, el nuevo párrafo incluido por la Norma Foral 5/2016 de 20 de julio, aclara que a efectos de lo dispuesto en este apartado 2, para determinar el precio de adquisición y el patrimonio neto de la entidad participada, corregido por las plusvalías tácitas existentes en la fecha valoración, no se tendrá en cuenta el fondo de comercio financiero generado en la adquisición de la participación en la cuantía que no resulte imputable a los bienes y derechos de la entidad participada.

Como consecuencia de la aclaración introducida en este apartado del artículo 23 de la Norma Foral 11/2013, se adecúa también la redacción del apartado 5 del artículo 24 de la misma Norma Foral que regula el tratamiento fiscal del fondo de comercio financiero.

2.1.6.- Para completar la adecuación del tratamiento fiscal de los activos intangibles a la reforma contable operada para estos activos por la Ley de Auditoría de Cuentas, se da nueva redacción al artículo 25 de la Norma Foral 11/2013, que hasta ahora contenía el tratamiento fiscal de determinados intangibles de vida útil indefinida, pasando, con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2016, a regular el “Tratamiento fiscal del fondo de comercio”.

Como se ha señalado en el apartado 2.2.4 anterior, se pretende adecuar mediante esta disposición el tratamiento fiscal del fondo de comercio explícito a la reforma de su tratamiento contable operada mediante la Ley de Auditoría de Cuentas, que lo presume amortizable en un plazo de 10 años.



Así, según la nueva redacción del artículo 25 de la Norma Foral 11/2013, el precio de adquisición originario del fondo de comercio explícito puesto de manifiesto en adquisiciones a partes no vinculadas, podrá amortizarse fiscalmente con el límite anual máximo del 12,5% de su importe (8 años), sin necesidad de inscripción contable, lo que generará un ajuste extracontable al resultado contable por la diferencia entre su amortización contable (10 años) y fiscal (12,5%).

En los casos en que el fondo de comercio explícito se hubiera puesto de manifiesto en una adquisición a partes vinculadas, se admite su deducibilidad pero respecto del precio de adquisición del fondo de comercio satisfecho por la entidad transmitente cuando a su vez lo hubiera adquirido de personas o entidades no vinculadas con ella.

Y en aquellos casos en que el fondo de comercio explícito se haya puesto de manifiesto en una adquisición entre partes vinculadas, su amortización fiscal seguirá el mismo criterio que desde el punto de vista contable (solo serán deducibles, en este caso, las pérdidas por deterioro del valor del fondo de comercio que puedan acreditarse).

2.1.7.- El artículo 32 de la Norma Foral 11/2013 que contiene las reglas especiales que resultan de aplicación en materia de gastos se modifica en cuanto a los siguientes aspectos:

- Forfait del 20 por 100 aplicable a microempresas:

El apartado 4 del citado artículo que regula el forfait del 20 por 100 aplicable a las entidades que cumplan los requisitos para ser consideradas microempresas a efectos de este Impuesto se modifica en cuanto a la determinación de la base imponible sobre la que resulta de aplicación.

Así, se establece para los periodos impositivos que comiencen a partir del 1 de enero de 2016, que el forfait del 20 por 100 que pueden deducir de su base imponible las microempresas se calculará sobre la base imponible previa a la imputación de la las rentas positivas que le corresponda por (i) transparencia fiscal internacional -art. 48 NF 11/2013-, (ii) régimen aplicable a socios de sociedades civiles que tributen como contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades -nueva disposición adicional vigésimo cuarta NF 11/2013- (iii) las que derivan del régimen de AIE's y UTE's -Capítulo III del Título VI NF 11/2013-.

- Reubicación del "patent box" interno -marcas- como una corrección en materia de gastos:

Por considerarlo como una corrección en materia de gastos, se reubica en este artículo la regulación del conocido como "patent box interno".

Se añade así un nuevo apartado 5 al artículo 32 de la Norma Foral 11/2013 donde se regula la posibilidad de reducir la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en un importe equivalente al 5 por cien del precio de adquisición o coste de producción de la propiedad intelectual ó industrial del contribuyente con el límite del 0,5 por cien del volumen de ingresos procedentes de la actividad económica en cuyo desarrollo se aplique y siempre que:

- El contribuyente sea titular de la plena propiedad de los derechos de propiedad industrial ó intelectual.

- No se trate de obras literarias, artísticas o científicas (incluidas películas cinematográficas), ni de derechos personales susceptibles de cesión como los derechos de imagen, ni de programas informáticos de exclusiva aplicación comercial.

El exceso hasta alcanzar el límite del 0,5 por cien del volumen de ingresos procedente de la actividad económica en cuyo desarrollo se aplique la propiedad industrial o intelectual, se podrá reducir de la base imponible del Impuesto en concepto de “compensación” por la utilización de las marcas registradas por la entidad que hayan sido generadas por ella y que se apliquen en el desarrollo de su actividad económica.

La reducción prevista en este apartado es compatible con la deducción de la amortización o de las pérdidas por deterioro de valor que correspondan a los activos intangibles respecto de los que se calcula.

Con esta modificación la Norma Foral 5/2016 que adecúa a las exigencias comunitarias (Plan de Acción “BEPS”) el artículo 37 de la Norma Foral 11/2013 dedicado al “patent box” aprovecha la reforma para “reubicar” la reducción de la base imponible prevista para las marcas que hasta ahora se encontraba incluida dentro del propio artículo 37 dentro del artículo 32 dedicado a regular las correcciones en materia de gastos.

2.1.8.- Se simplifica la redacción del apartado 3 del artículo 33 de la Norma Foral 11/2013 en cuanto a los supuestos en los que no resulta de aplicación de aplicación la eliminación de la doble imposición prevista en el citado artículo 33 -método de exención-, de forma que se eliminan las menciones específicas que contenía el artículo a los supuestos de reducciones de capital y devoluciones de prima, los cuales han resultado carecer de aplicación práctica.

2.1.9.- Se da nueva redacción al segundo párrafo del apartado 2 del artículo 39 de la Norma Foral 11/2013 que condiciona la deducción de la retención de la cuota del Impuesto del perceptor, a que ésta no se hubiera ingresado o se hubiera ingresado por un importe inferior al debido, por causa exclusivamente imputable al retenedor.

2.1.10.- En el artículo 40 de la Norma Foral del Impuesto dedicado a las reglas de valoración de los elementos patrimoniales, se introducen las siguientes modificaciones en lo relativo a la valoración de las operaciones de aumento de capital ó fondos propios por compensación de créditos:

- En la letra b) del apartado 2 se añade que los elementos patrimoniales aportados a entidades y los valores recibidos en contraprestación se valorarán por su valor normal de mercado salvo que les resulte de aplicación lo dispuesto en el apartado 11 del mismo artículo -nuevo apartado que la Norma Foral 5/2016 añade al artículo 40 y que señalaremos a continuación-.
- Se modifica la redacción del apartado 3, de forma que en los supuestos de transmisiones lucrativas y operaciones societarias la entidad transmitente integrará en su base imponible la diferencia entre el valor de mercado de los elementos transmitidos y su valor contable, salvo que se trate de  aumentos de capital ó fondos propios por compensación de créditos, en cuyo caso se integrará en la base imponible de la entidad transmitente la diferencia entre el aumento de capital ó los fondos propios y el valor fiscal del crédito capitalizado.

- Se añade un nuevo apartado 11 en el que se establece que las operaciones de aumento de capital ó de los fondos propios por compensación de créditos, se valorarán a efectos del Impuesto sobre Sociedades, por el importe del aumento del capital o de los fondos propios desde el punto de vista mercantil, prescindiendo de su valor contable.

2.1.11.-A continuación la Norma Foral 5/2016 incluye el paquete de modificaciones del tratamiento de las operaciones entre personas o entidades vinculadas que contiene la Norma Foral 11/2013, modificaciones que vienen motivadas por la adecuación de nuestra normativa a las recomendaciones de la OCDE en esta materia, y en concreto a las conclusiones alcanzadas en la Acción 13 del Plan de Acción BEPS relativa a la información y documentación de las entidades y operaciones vinculadas.

Se relacionan a continuación las principales novedades que en relación a esta materia introduce la Norma Foral 5/2016:

- Se da nueva redacción al apartado 2 del artículo 42 de la Norma Foral 11/2013, de forma que, por una parte, el perímetro de vinculación en las relaciones socio-sociedad se determina a partir de un porcentaje igual o superior al 25 por ciento, y por otra parte, dejan de tener la consideración de partes vinculadas (i) una entidad y los consejeros o administradores de otra cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo y (ii) una entidad y los cónyuges, parejas de hecho, personas unidas por vínculos de parentesco en línea directa o colateral por consanguinidad o afinidad hasta el tercer grado de los socios, partícipes, consejeros o administradores de otra entidad cuando ambas pertenezcan a un grupo.
- Se añade un nuevo párrafo final al apartado 4 del artículo 42 de la Norma Foral 11/2013, que permite utilizar, con carácter subsidiario a los cinco métodos de determinación del valor de mercado que contiene la Norma, otros métodos y técnicas de determinación del valor de mercado generalmente aceptados que respeten el principio de libre competencia.
- Se modifican los apartados 3 y 4 y se añaden nuevos apartados 10 y 11 al artículo 43 de la Norma Foral 11/2013, que contiene las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas, de forma que se incorporan nuevas obligaciones de documentación.

La principal novedad aquí contenida, es la inclusión en nuestra Norma Foral de la obligación de incluir en la documentación de las operaciones vinculadas la información país por país, que será exigible a las entidades residentes en territorio español que tengan la condición de dominantes de un grupo y no sean a su vez dependientes de otra entidad residente o no residente, cuando el volumen de operaciones del conjunto de personas o entidades que formen parte del grupo en los 12 meses anteriores al inicio del periodo impositivo sea igual ó superior a 750 millones de euros.

- Se añade un último párrafo al apartado 2 del artículo 45 de la Norma Foral, en el que se regula el ajuste secundario de las operaciones vinculadas recogiendo expresamente que éste no resultará de aplicación cuando se proceda a la restitución patrimonial entre las partes vinculadas en los términos que reglamentariamente se establezcan, sin que esta restitución determine la existencia de renta entre las partes afectadas.
- Se modifica el régimen sancionador contenido en la letra a) del apartado 2 del artículo 46 de la Norma Foral 11/2013 prevista para los supuestos en los que no procediendo efectuar

correcciones valorativas por parte de la Administración se hayan omitido obligaciones de documentación.

2.1.12.- Se da nueva redacción a los apartados 2, 3 y 4 del artículo 48 de la Norma Foral 11/2013 mediante el que se regula el régimen de transparencia fiscal internacional.

De esta forma, bajo la nueva redacción, los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades deberán imputar a su base imponible la renta total obtenida por la entidad no residente, siempre que ésta no disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales para su realización, incluso si las operaciones tienen carácter recurrente, salvo que pueda acreditar que tales operaciones se realizan con medios materiales y personales de otra sociedad no residente perteneciente al mismo grupo, en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, ó bien que resulte acreditable que su constitución y operativa responden a motivos económicos válidos.

Si concurren los supuestos antes citados (existencia de medios materiales y personales o acreditación de su existencia en otra sociedad no residente ó la concurrencia de motivos económicos válidos en la constitución y operativa de la entidad no residente), sólo será objeto de imputación la renta positiva que provenga de las siguientes fuentes:

- La titularidad de bienes inmuebles ó de derechos reales que recaigan sobre los mismos, así como las rentas generadas en su transmisión salvo que se encuentren afectos a una actividad económica o cedidos a entidades no residentes del mismo grupo.
- La participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad y cesión a terceros de capitales propios, así como las rentas derivadas de su transmisión.
- Actividades crediticias, financieras, aseguradoras y de prestación de servicios, excepto que se encuentren relacionadas con actividades de exportación realizadas con sociedades residentes vinculadas que determinen gastos fiscalmente deducibles en dicha entidad residente.
- Operaciones de capitalización y seguro, que tengan como beneficiaria la propia entidad.
- Propiedad industrial, intelectual, asistencia técnica, bienes muebles, derechos de imagen, arrendamiento ó subarrendamiento de negocios o minas en los términos establecidos en el artículo 37 de la Norma Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, así como las rentas derivadas de su transmisión.
- Instrumentos financieros derivados, excepto los designados para cubrir un riesgo específicamente identificado derivado de la realización de actividades económicas.

Y por último se establecen dos límites en cuanto a la imputación de rentas regulada en este artículo. Son los siguientes:

- No se incluirán las rentas previstas en el apartado 2 del artículo 48 cuando la suma de todas ellas sea inferior al 15 por ciento de la renta total obtenida por la entidad no residente, excepto las rentas derivadas de actividades crediticias, financieras, aseguradoras y de prestación de servicios que determinen gastos fiscalmente deducibles las cuales se imputarán en su totalidad.



Este límite del 15 por ciento podrá referirse a la renta total obtenida por el conjunto de entidades no residentes en territorio español que formen parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio.

- En ningún caso podrá ser objeto de imputación en la base imponible del contribuyente una cantidad superior a la renta total de la entidad no residente.

2.1.13.- Dentro del artículo 54 de la Norma Foral del Impuesto dedicado a las reglas de imputación temporal de ingresos y gastos, se añade un nuevo apartado 10 destinado a regular el tratamiento a efectos del Impuesto sobre sociedades de las quitas y esperas consecuencia de la aplicación de la Ley Concursal.

Así, se establece que el ingreso derivado del registro contable de un acuerdo de quita y espera consecuencia de la aplicación de la Ley Concursal, se imputará en la base imponible del Impuesto del deudor a partir del momento y en la cuantía en que se registre el gasto financiero derivado de la misma deuda y con el límite del citado ingreso. La imputación del exceso se realizará en función de la proporción que representen los gastos financieros contabilizados en cada periodo impositivo sobre los gastos financieros totales pendientes de registrar derivados de la misma deuda.

2.1.14.- Con la finalidad de limitar las rentabilidades financiero-fiscales calificadas en la propia Exposición de motivos de la Norma Foral 5/2016 como “injustificables” puestas de manifiesto en los últimos años por determinados inversores mediante la utilización de la figura de las Agrupaciones de Interés Económico (en adelante, AIE), se pretende limitar el abuso en su utilización mediante la adopción de las siguientes medidas:

- Con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2016:
  - Se establece que cuando se trate de socios cuyas aportaciones a la AIE deban ser calificadas conforme a criterios contables como “instrumentos de patrimonio con características especiales” <sup>1</sup> la imputación de las bases imponibles negativas y de deducciones de la cuota por la AIE no podrá superar, en términos de cuota, el resultado de multiplicar por 1,20 las aportaciones que hubiera desembolsada a la AIE. El exceso no resultará imputable a los socios en ningún caso.
  - Este tratamiento fiscal será aplicable a los socios de AIEs tanto de territorio foral como de territorio común (según establece expresamente la Disposición Adicional 25ª introducida en la Norma Foral del Impuesto con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2016).
  - En los casos de transmisión de la participación en la AIE, el valor de adquisición se minorará, cuando así lo establezcan normas contables, en el importe de las bases imponibles negativas y deducciones que hayan sido imputadas a los socios en el periodo de tenencia de su participación hasta su anulación, y el exceso se integrará en la base imponible del Impuesto como un ingreso financiero (*se recoge así en la*

---

<sup>1</sup> Según Informe emitido por el ICAC el 25 de marzo de 2009 sobre el tratamiento contable de las aportaciones realizadas por los socios de las AIE cuyo objeto es la realización de una actividad auxiliar de la que desarrollan sus socios.

*normativa del Impuesto, el tratamiento contable como ingreso financiero reconocido por el ICAC en su Informe de 25 de marzo de 2009):*

- Con efectos para los periodos impositivos que comiencen a partir del 1 de enero de 2017, y siempre para los socios cuyas aportaciones a la AIE -tanto sometidas a normativa de territorio foral como común- deban ser calificadas, según lo señalado anteriormente, como “instrumentos de patrimonio con características especiales”, no les serán objeto de imputación -a dichos socios- las deducciones por Investigación y desarrollo e innovación tecnológica contenidas en los artículos 62 a 64 de la Norma Foral del Impuesto.

2.1.15.-En el régimen especial de reestructuraciones empresariales también se introducen modificaciones en cuanto al régimen de integración en la base imponible del Impuesto de las rentas derivadas de las operaciones societarias de fusión, escisión, aportaciones no dinerarias y canjes de valores. Así, se modifica la letra d) y se añade una nueva letra e) al apartado 1 del artículo 102 de la Norma Foral de Impuesto, de forma que no se integran en la base imponible las rentas que se pongan de manifiesto como consecuencia de:

- Transmisiones realizadas por entidades no residentes en España de participaciones en entidades residentes en territorio español a favor de entidades residentes en su mismo país, ó a favor de entidades residentes en la UE siempre que, en este caso, tanto la transmitente como la adquirente cumplan con lo dispuesto en la Directiva comunitaria 2009/133/CE del Consejo de 19 de octubre en cuanto a forma societaria y sujeción y no exención a los tributos en ella mencionados.
- Transmisiones realizadas por entidades residentes en territorio español de establecimientos permanentes situados en la UE a favor de entidades que residan allí y cumplan con lo dispuesto en la Directiva comunitaria 2009/133/CE del Consejo de 19 de octubre en cuanto a forma societaria y sujeción y no exención a los tributos en ella mencionados.

2.1.16.-Por último, la Norma Foral 5/2016 incorpora una serie de correcciones técnicas dentro del régimen de opciones previsto en el artículo 128 de la Norma Foral del Impuesto con la finalidad de adecuarlo al resto de modificaciones introducidas mediante la Norma Foral 5/2016.

## 2.2. Con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de julio de 2016:

Con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de julio de 2016 resultará de aplicación una de las principales medidas que incluye la Norma Foral 5/2016, de 20 de julio y es la relativa a la regulación de la reducción de ingresos por cesión de propiedad intelectual o industrial (“patent box” externo) contenida en el artículo 37 de la Norma Foral del Impuesto.

Así, como señalábamos al inicio del presente análisis, la Norma Foral 5/2016 de 20 de julio tiene, entre otros objetivos, adecuar/introducir en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades las recomendaciones de la OCDE plasmadas en su “Plan de Acción BEPS” -*Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*-.

Entre el conjunto de recomendaciones incluidas en el Plan de Acción BEPS, la Acción 5, incluye recomendaciones para evitar prácticas tributarias perniciosas, entre otras, en relación a los regímenes fiscales de cesión de la propiedad intelectual.



Con la finalidad de adecuar el régimen de “patent box” contenido en el artículo 37 de la Norma Foral 11/2013 a dichas recomendaciones, se ha dado nueva redacción al artículo, incorporando en el régimen del “patent box” foral el criterio de actividad sustancial e introduciendo un nexo directo entre el ingreso que disfruta del beneficio fiscal y el gasto que contribuye a la obtención de dicho ingreso como fórmula para el cálculo del beneficio fiscal.

Es por ello que se eliminan las menciones que en su redacción previa el artículo 37 realizaba a los “ingresos” susceptibles de no integración en la base imponible del Impuesto, que son sustituidas en la nueva regulación (en aplicación de este “mecanismo del nexo”) por el de rentas.

El nuevo régimen del “patent box” contenido en el artículo 37, establece que no se integrarán en la base imponible del Impuesto el 70 por cien de las rentas (antes ingresos) que correspondan a la explotación mediante la cesión a terceros del derecho de uso ó explotación de la propiedad intelectual o industrial de la entidad, siempre que:

- La cesión realice de forma temporal.
- La cesión no implique la transmisión de los elementos patrimoniales.
- La propiedad intelectual o industrial objeto de cesión haya desarrollada por la propia la entidad o mediante subcontratación a terceros no vinculados con ella.

En aquellos casos en que la propiedad intelectual o industrial haya sido parcialmente adquirida o desarrollada mediante subcontratación a partes vinculadas (según el artículo 42.3 de la Norma Foral 11/2013) se permitirá la aplicación de idéntico porcentaje de no integración (70%) siempre que la proporción del gasto incurrido a través de dicha adquisición parcial o subcontratación con partes vinculadas no supere el 30 por ciento del gasto relacionado directamente con el desarrollo de la propiedad industrial o intelectual por la propia entidad o del correspondiente a la subcontratación con terceros no vinculados. De superarse esta proporción del 30 por ciento entre ambas partidas de gasto, el porcentaje del 70 por cien de no integración de la renta en la base imponible se reducirá proporcionalmente en el porcentaje que represente el exceso sobre el importe total de los gastos incurridos (“modified nexus approach”).

Las rentas sobre las que se puede aplicar el porcentaje de no integración previsto en este artículo, será la diferencia positiva entre (i) los ingresos del ejercicio obtenidos por la cesión del derecho de uso ó por la explotación de los activos (ii) las cantidades que sean deducidas por aplicación de lo dispuesto en el artículo 20, apartado 1 de la Norma Foral del Impuesto (amortización del intangible), y (iii) los gastos del ejercicio directamente relacionados con el activo cedido.

El artículo contiene una habilitación reglamentaria que determine los activos intangibles que den derecho a la aplicación de la reducción prevista en este artículo, prohibiendo expresamente (*en aplicación de las recomendaciones de la OCDE “Plan BEPS”*) que pueda aplicarse sobre las rentas que procedan de la cesión del derecho de uso o de explotación de marcas, obras literarias, artísticas ó científicas, incluidas las películas cinematográficas, de derechos personales susceptibles de cesión y programas informáticos de exclusiva aplicación comercial.

Asimismo, la nueva redacción exige determinados requisitos que debe reunir el contrato de cesión, el cesionario, o el cedente, según los casos, así como la operativa a seguir en casos de obtención de renta negativa derivada de la cesión.



La reforma de la regulación del “patent box” en vigor para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de julio de 2016, se acompaña de un régimen transitorio contenido en una nueva Disposición Transitoria 19ª que permite optar para aquellos contratos de cesión del derecho de uso realizados hasta el 30 de junio de 2016 y durante el tiempo de vigencia que reste hasta el 30 de junio de 2021, por la aplicación del régimen de patent box previsto tanto en el artículo 22.bis de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio como en el artículo 37 de la Norma Foral 11/2013 en su redacción vigente para los periodos impositivos iniciados con anterioridad al 1 de julio de 2016. A partir del 30 de junio de 2021, finaliza la posibilidad de aplicar este régimen transitorio, de forma sea cual fuere la fecha en la que se suscribió el contrato de cesión del derecho de uso o de explotación de la propiedad intelectual o industrial, solo resultará de aplicación el régimen de patent box en su redacción dada al artículo 37 de la Norma Foral del Impuesto por la Norma Foral 5/2016.

La opción por la aplicación del régimen transitorio previsto en la Disposición Transitoria 19ª deberá ejercitarse en la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades que corresponda al primer periodo impositivo que se inicie a partir del 1 de julio de 2016.

### 2.3. Con efectos para los periodos impositivos que comiencen a partir del 1 de enero de 2017

Con efectos para los periodos impositivos que comiencen a partir del 1 de enero de 2017, y vinculado al motivo señalado en la Exposición de Motivos de la Norma Foral 5/2016 que ha llevado a la Diputación Foral de Bizkaia a limitar el importe de las bases imponibles negativas y deducciones imputables a los socios inversores de AIEs, esto es, para evitar la proliferación actual de estructuras financieras tendentes a obtener rentabilidades económico-fiscales calificadas como “perniciosas” por la Administración, se ha introducido en la normativa reguladora del Impuesto un nuevo incentivo fiscal (artículo 64.bis) para contribuyentes inversores en proyectos de I+D+i.

Este mecanismo, que es novedoso en nuestra normativa tributaria, pero que puede considerarse el punto de partida de una nueva tendencia del legislador, permite transferir al contribuyente inversor de un proyecto de investigación y desarrollo ó innovación tecnológica realizado por otro, la deducción prevista en los artículos 62 a 64 de la Norma Foral del Impuesto siempre que se cumplan los requisitos y con las condiciones establecidas en los citados artículos a la que él tendría derecho, con la salvedad de que para el contribuyente inversor la deducción/crédito cuyo derecho a aplicar le ha sido transferido en aplicación de este mecanismo, se convierte en una deducción con límite de cuota y que se toma en consideración para la determinación de la cuota mínima (art.59.3 de la Norma Foral del Impuesto).

La transferencia de este crédito fiscal (deducción por I+D+i) se puede realizar de forma parcial ó total, pero no podrá superar para el inversor, en términos de cuota, el importe que resulte de multiplicar por 1,20 las cantidades por él desembolsadas. El exceso podrá ser aplicado por el contribuyente que realiza el proyecto de investigación, desarrollo o innovación tecnológica.

Se establecen también una serie de requisitos formales que deberán cumplirse para que resulte de aplicación la transferencia de la deducción por I+D+i prevista en este nuevo artículo 64.bis, tales como la preceptiva obtención de informe motivado por parte de las entidades autorizadas a las que se refiere el artículo 64.2 de la Norma del Impuesto, la suscripción de un contrato de financiación entre el inversor y quien realiza el proyecto de investigación y desarrollo ó innovación tecnológica, y la comunicación de ambos documentos a la Administración tributaria, y todo ello con anterioridad a la finalización del periodo impositivo en que se inicie el desarrollo del proyecto.



### **3.- Modificaciones en la Norma Foral sobre Régimen Fiscal de Cooperativas:**

#### **3.1.- Con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2015**

Se resuelve la problemática generada en el cálculo de la cuota efectiva del Impuesto sobre Sociedades por la concurrencia de las bonificaciones del 50 por 100 y 75 por 100 previstas respectivamente para las cooperativas especialmente protegidas y las cooperativas declaradas explotaciones asociativas prioritarias, y las deducciones con y sin límite previstas en la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, de manera que se ordena su aplicación y cálculo, estableciéndose que el límite de las deducciones previsto en el artículo 67 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades se aplicará sobre la cuota resultante una vez aplicadas las bonificaciones anteriores.

#### **3.2.- Con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2016**

Se establece expresamente, que la libertad de amortización es una opción que debe ejercitarse, a los efectos de lo previsto en el artículo 128 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, con la presentación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, que podría modificarse una vez finalizado el plazo voluntario de declaración del Impuesto, y siempre que no se haya producido un requerimiento previo de la Administración tributaria.

Del mismo modo, las bonificaciones del 50% y 75% previstas respectivamente para las cooperativas especialmente protegidas y las cooperativas declaradas explotaciones asociativas prioritarias, son también opciones que deben ejercitarse con la presentación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, sin que pueda modificarse tal opción una vez finalizado el período voluntario de declaración.

### **4.- Modificación de la Norma Foral 1/2004, de 24 de febrero, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los inventivos fiscales al mecenazgo:**

#### **4.1.- Con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2016**

Se establece expresamente que la deducibilidad de las cantidades satisfechas por donativos, donaciones, aportaciones y prestaciones gratuitas de servicios, es una opción, que a los efectos de lo previsto en el artículo 128 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, debe ejercitarse con la presentación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, sin que pueda modificarse una vez finalizado el período voluntario de declaración.

Del mismo modo, también será una opción a los efectos de lo previsto en el artículo 128 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, la deducibilidad de las cantidades satisfechas o los gastos realizados como consecuencia de la suscripción de convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general, los gastos relacionados con actividades de interés general, así como el valor de adquisición de aquellas obras de arte adquiridas para ser donadas a entidades sin fines lucrativos.

La opción por la aplicación de la deducción del 18 por 100 de las cantidades destinadas a las actividades declaradas prioritarias, incluso en virtud de contratos de patrocinio publicitario, a los efectos de lo previsto en el artículo 128 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, deberá ejercitarse con la presentación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, sin que pueda modificarse una vez finalizado el período voluntario de declaración.



Del mismo modo, la deducción del 15 por 100 de los gastos e inversiones que se realicen en el marco de programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público, es una opción que, a los efectos de lo previsto en el artículo 128 de la Norma Foral del Impuesto sobre Sociedades, deberá ejercitarse con la presentación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, sin que pueda modificarse una vez finalizado el período voluntario de declaración.

#### **5.- Modificación de la Norma Foral 1/2011, de 24 de marzo, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales:**

Se adecúa, de conformidad con la nueva Ley 44/2015, la redacción del artículo 59.4 donde quedan regulados los beneficios fiscales previstos para las Sociedades Laborales, en el sentido de bonificar en un 99 por 100 las cuotas que se devenguen por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, por la adquisición de bienes y derechos provenientes de la empresa de la que proceda la mayoría de los socios y socias trabajadoras de la sociedad laboral.

#### **6.- Modificación de la Norma Foral 9/1989, de 30 de junio, del Impuesto sobre el Incremento de los Terrenos de Naturaleza Urbana:**

- 6.1.- Se establece una exención en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana para las personas físicas que transmitan su vivienda habitual en los supuestos de dación en pago de la misma o como consecuencia de un procedimiento de ejecución hipotecaria.
- 6.2.- En las transmisiones como consecuencia de la dación en pago, de la ejecución hipotecaria, judicial o notarial de la vivienda habitual del deudor hipotecario o del garante del mismo a favor de una entidad de crédito o de cualquier entidad que, de manera profesional, realice la actividad de concesión de préstamos o créditos hipotecarios, tendrá la consideración de sujeto pasivo sustituto del contribuyente, la entidad que adquiera el inmueble, sin que el sustituto pueda exigir del contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas.

#### **7.- Modificación de la Norma Foral 1/2012, de 29 de febrero, por el que se aprueban medidas transitorias para 2012 y 2013:**

Se actualiza el régimen fiscal de las participaciones preferentes regulado por la Norma Foral 2/2004, como consecuencia de las modificaciones introducidas por la Ley 10/2014, de 26 de junio, de ordenación, supervisión y solvencia de entidades de crédito. En este sentido, se amplía el espectro de emisores que pueden aplicar el régimen fiscal e incorpora importantes precisiones técnicas, entre las que cabe destacar la definición de los mercados en los que deben cotizar los valores para que les resulte de aplicación el régimen fiscal. La ampliación del ámbito subjetivo de los emisores permitirá la aplicación de este régimen fiscal a los instrumentos de deuda emitidos por cualquier sociedad residente en España o por las entidades públicas empresariales españolas.



## **8.- Modificación de la Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria:**

Se da nueva redacción a la DA 24ª con la finalidad de modificar los criterios que se pueden tener en cuenta para considerar que un determinado país o jurisdicción tenga la consideración de paraíso fiscal, incluyendo tanto la existencia de un intercambio de información efectivo, como los resultados de las evaluaciones inter pares realizados por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información. Se habilita además a la Diputación Foral para dictar cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y aplicación de lo regulado en la citada disposición adicional, así como para actualizar la relación de países y territorios que tengan la consideración de paraísos fiscales.

