

REFORMA FISCAL EN LOS TERRITORIOS FORALES, CON ESPECIAL REFERENCIA A BIZKAIA

Reforma fiscal en los territorios forales, con especial referencia a Bizkaia

Durante los primeros meses de 2018, las Juntas Generales de los tres territorios históricos del País Vasco han aprobado una reforma tributaria de cierto calado en diversos impuestos —entre otros el Impuesto sobre Sociedades— que resultará de aplicación para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2018.

La principal finalidad de las modificaciones introducidas consiste en hacer más competitiva la normativa tributaria foral, incrementar el nivel recaudatorio del impuesto para garantizar el mantenimiento del nivel de las prestaciones públicas y adecuar las disposiciones forales a ciertas pautas acordadas en foros internacionales como la OCDE y la Unión Europea.

En este documento se analizan las medidas más importantes, entre las que cabe destacar la introducción de un esquema de limitación general de deducibilidad de gastos financieros, el establecimiento de limitaciones a la compensación de bases imponibles negativas, la reducción de tipos nominales del impuesto y la introducción de la obligación de realizar pagos fraccionados, medidas que, sin duda, impactarán en la posición fiscal de las entidades que tributan bajo la normativa foral de los territorios históricos en aplicación del concierto económico.

PALABRAS CLAVE

Reforma fiscal, Territorios forales, Impuesto sobre Sociedades, Bizkaia, Adaptación Unión Europea.

Tax reform in the foral territories with special reference to Bizkaia

During the first months of 2018, the General Meetings (“Juntas Generales”) of the three Historical Territories of the Basque Country have approved a tax reform of great importance of some taxes, among others Corporate Income Tax, that will be applicable for the tax periods beginning on 1, January 2018.

The main purposes of the modifications approved are aimed at increasing the competitiveness of the foral tax regulations, increasing the tax collection to guarantee the maintenance of the public benefits, as well as adapting the foral provisions to the tax obligations agreed upon in international forums such as the OECD and the European Union.

Among other measures, it is worth mentioning the introduction of a scheme of interest deduction barrier rule, restrictions to offset negative tax losses, reduction of nominal Corporate Income Tax rates, as well as the introduction of a pre-payment on account of the CIT, etc. doubtless, these measures will impact on the tax position of the entities with tax residence in the Historical Territories of the Basque Country.

KEY WORDS

Key words: Tax Reform, Foral Territories, Corporate Income Tax, Bizkaia, European Union Adaptation.

Fecha de recepción: 15-1-2018

Fecha de aceptación: 15-5-2018

INTRODUCCIÓN

Desde la aprobación de la última gran reforma tributaria en los territorios históricos que conforman la Comunidad Autónoma del País Vasco en 2013, se ha vivido una época de relativa estabilidad y armonización en materia impositiva.

Sin embargo, diferentes circunstancias acontecidas, principalmente en el ámbito internacional, han conducido a las diputaciones forales a la reevaluación de la citada reforma y de las necesidades de adecuación de la normativa tributaria, y han provocado que durante el año 2017 las citadas instituciones de los tres territorios históricos se hayan visto inmersas en la redacción y negociación de una modificación de cierto calado de la normativa tributaria, tras un intenso debate político, especialmente por lo que se refiere al tipo impositivo del Impuesto sobre Sociedades («IS»).

De este modo, como decimos, con varios meses de retraso respecto del plan inicialmente trazado por las diputaciones, las Juntas Generales de los tres

territorios históricos del País Vasco han aprobado durante los primeros meses de 2018 —la última, Gipuzkoa el pasado 9 de mayo— las modificaciones normativas incluidas en la reforma tributaria foral pactada a finales del 2017 que, con carácter general, resultarán de aplicación para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2018.

En particular, en el territorio histórico de Bizkaia el 21 de marzo de 2018 las Juntas Generales aprobaron la Norma Foral 2/2018, por la que se caracterizan a efectos tributarios determinados fondos de inversión a largo plazo europeos y se introducen modificaciones en las Normas Forales del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Patrimonio, del Impuesto sobre Sociedades, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y del Régimen fiscal de Cooperativas, así como en la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia (en adelante, «NF 2/2018» o «Norma Foral»).

De conformidad con lo expuesto en el preámbulo o exposición de motivos de la citada Norma Foral, las modificaciones incluidas en el ámbito del IS estarían dirigidas a la consecución de dos finalidades fundamentales:

- (i) medidas de política fiscal y fines recaudatorios, esto es, medidas dirigidas, de manera conjunta, a asegurar la competitividad del tejido empresarial de Bizkaia y a garantizar la necesaria suficiencia recaudatoria del sistema fiscal, y
- (ii) medidas de adaptación a la OCDE y a la Unión Europea en los ámbitos de la prevención de la elusión fiscal y el traslado artificioso de los beneficios empresariales.

Dada la amplitud de la reforma, en la que se introducen modificaciones normativas de gran calado en todos los impuestos referidos en el título de la citada Norma Foral, este artículo se centrará exclusivamente en el análisis de las principales modificaciones incluidas en el IS aprobado por el territorio histórico de Bizkaia.

No se analizan las modificaciones introducidas en otros impuestos ni tampoco el novedoso régimen de determinados fondos de inversión a largo plazo aplicable tanto a sujetos pasivos del IS como del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Por último, por su especial novedad e indudable interés, se recoge una breve reseña sobre la modificación introducida en el ámbito tributario vizcaíno en la fiscalidad de la adquisición de unidades de negocio a entidades en concurso de acreedores.

MEDIDAS DE POLÍTICA FISCAL Y FINES RECAUDATORIOS

El primer conjunto de medidas se dirige a asegurar la competitividad de las empresas con residencia fiscal en el territorio histórico de Bizkaia, que se complementa con otro tipo de modificaciones tributarias con una clara finalidad recaudatoria para garantizar el mantenimiento del nivel de prestación de los servicios públicos y la equidad del sistema tributario.

En este sentido, un elemento que ha llevado a los territorios históricos a replantearse ajustes en la tributación ha sido la situación comparativa en la que se encuentra la evolución de la normativa tributaria aplicable en otras jurisdicciones de nuestro entorno. Por ejemplo, el tipo general de gravamen en el IS, fijado hasta la fecha en el 28 %, era de los más

elevados de la Unión Europea, lo que reducía la competitividad de la regulación tributaria de los territorios históricos, máxime cuando desde el 1 de enero de 2016 se convirtió, además, en el tipo de gravamen más elevado del Estado español, que es en la actualidad del 25 %.

La discusión política en torno a la modificación del tipo general de gravamen en el IS ha sido una de las que ha provocado mayores dificultades en las negociaciones para alumbrar esta reforma fiscal, hasta el punto de que se tuvo que llevar finalmente en «dos tiempos», de tal modo que los anteproyectos de Norma Foral sometidos a información pública por las diputaciones forales de los tres territorios históricos no incorporaron, en un primer momento, modificación alguna del tipo de gravamen, que finalmente se ha visto reducido del 28 % al 24 %, de manera gradual, como se verá.

Complementariamente, se establece también un conjunto de medidas dirigidas a asegurar una tributación mínima por parte de aquellos contribuyentes que generen beneficios en su actividad. Así, se elevan de manera gradual los porcentajes de tributación por cuota mínima, entre los que destacan los correspondientes a las entidades que tributan a los tipos generales, que pasan del 13 % al 17 %.

También con la misma finalidad, se establecen ciertas limitaciones a la compensación de bases imponibles negativas y la aplicación de deducciones en la cuota que provocan, en ambos casos, un diferimiento temporal de su aprovechamiento fiscal. En particular, las empresas sometidas al tipo de gravamen general podrán aplicar el régimen de compensación de bases imponibles negativas con el límite del 50 %. Por otro lado, se reduce del 45 % al 35 % el límite de cuota líquida para la aplicación de las deducciones y se introduce una limitación del 70 % para las deducciones por actuaciones de investigación, desarrollo e innovación, cuya aplicación no se encontraba limitada.

Por último, hay que señalar que se introduce un pago fraccionado para las grandes y medianas empresas del 5 % de la base imponible del último periodo declarado, que deberá ingresarse en el mes de octubre de cada ejercicio.

A continuación se exponen más detalladamente las medidas introducidas, que —tal y como se ha indicado— entrarán en vigor para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2018:

Tipos de gravamen

Probablemente una de las modificaciones más comentada y destacada de la reforma es la reducción de los tipos de gravamen, que se implementa

de manera progresiva. La siguiente tabla recoge los principales tipos de gravamen previos y los aplicables en los periodos impositivos iniciados en 2018 y 2019 y siguientes:

	2017	2018	2019 y siguientes
Tipo general	28 %	26 %	24 %
Microempresas y pequeñas empresas	24 %	22 %	20 %
Entidades de crédito	28 %	28 %	28 %
Exploración, investigación y explotación de hidrocarburos	35 %	33 %	31 %

Igualmente, se reduce la tributación del 21 % en 2017 al 20 % en 2018 y 19 % en 2019 y siguientes para las entidades parcialmente exentas, mutuas de seguros generales, entidades de previsión social voluntaria a las que no resulte de aplicación el tipo del 0 %, sociedades de garantía recíproca y las sociedades de reafianzamiento, inscritas en el registro especial del Banco de España y las sociedades rectoras de la Bolsa de Valores, así como las sociedades y agencias de valores y bolsa que tengan la condición legal de miembros de la Bolsa de Valores de Bilbao, según lo establecido por la Ley del Mercado de Valores.

Tributación mínima

La reforma de 2013, que alumbró las normas forales del impuesto actualmente vigentes (en Bizkaia, Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre,

del Impuesto sobre Sociedades «NFIS»), introdujo una regla de tributación mínima que no existía hasta la fecha. Con carácter general, la aplicación de las deducciones (con alguna excepción) no puede dar lugar a una cuota efectiva inferior a determinado porcentaje de la base imponible del contribuyente, lo que, en definitiva, supone un límite adicional a la aplicación de deducciones en la cuota tributaria.

La presente reforma eleva los porcentajes de tributación mínima y establece una menor tributación mínima para los contribuyentes que mantengan o incrementen su promedio de plantilla laboral con carácter indefinido respecto al del ejercicio anterior.

En función del tipo de gravamen aplicable al contribuyente en cada caso, y si este mantiene o incrementa su promedio de empleo indefinido, los porcentajes de tributación mínima se corresponderían con los siguientes porcentajes:

Mantenimiento o incremento de plantilla	2017	2018		2019 y siguientes	
		Sí	No	Sí	No
Tipo general	13 %	13 %	15 %	15 %	17 %
Microempresas y pequeñas empresas	11 %	11 %	13 %	13 %	15 %
Entidades tipo reducido	9,75 %	8,75 %	10,75 %	9,75 %	11,75 %
Entidades de crédito	13 %	11 %	13 %	11 %	13 %
Exploración, investigación y explotación de hidrocarburos	16,25 %	16,25 %	18,25 %	18,25 %	20,25 %

Esta medida podrá implicar previsiblemente una mayor relevancia de la tributación mínima en la

liquidación del impuesto (al combinarse con una reducción general de los tipos nominales). Estos

porcentajes de tributación mínima no resultan de aplicación a las sociedades patrimoniales ni a aquellas entidades que apliquen tipos de gravamen del IS del 0 % o 1 %.

Establecimiento de límites a la compensación de bases imponibles negativas

Hasta la presente reforma, y salvo un corto periodo de dos años —2012 y 2013—, durante los cuales se aplicó transitoriamente una limitación a la compensación de bases imponibles negativas («BINS») del 70 % debido a la crisis económica, en general, la base imponible positiva de un periodo podía compensarse sin limitación con las bases imponibles negativas generadas en periodos anteriores.

Sin embargo, con la reforma se introduce de manera permanente una limitación a la compensación de BINS del 50 % de la base imponible positiva del periodo (70 % en el caso de las microempresas y pequeñas empresas).

Esta limitación no resulta aplicable en los siguientes supuestos, regulados en similares términos a los de la normativa vigente en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, de Impuesto sobre Sociedades, vigente en territorio de régimen común:

- (i) a las rentas correspondientes a quitas o esperas consecuencia de un acuerdo con los acreedores del contribuyente; o
- (ii) en el periodo impositivo en que se produzca la extinción de la entidad, salvo que sea consecuencia de una operación de reestructuración acogida al régimen fiscal especial de la propia Norma Foral del IS.

Como contrapartida al establecimiento de los límites para compensar bases imponibles negativas, el plazo para su utilización se extiende a 30 años, frente a los 15 años previstos con anterioridad a la reforma.

Reinversión de beneficios extraordinarios

En relación con este beneficio fiscal, consistente en la exención de rentas o beneficios extraordinarios obtenidos en la transmisión de elementos productivos, se elimina la posibilidad de materializar la citada reinversión en la adquisición de participaciones en otras entidades.

Esta modificación supone, por lo tanto, una restricción relevante en el ámbito de aplicación de la exención, que deberá materializarse en inversiones llevadas a cabo directamente por el contribuyente del IS y no por otras entidades en las que participe, como era posible hasta la fecha.

Deducción por inversión en activos no corrientes nuevos

A diferencia de la normativa vigente en el territorio de régimen común, que no cuenta con deducción por activos fijos nuevos desde la reforma fiscal del año 1995, la normativa foral de Bizkaia del IS ha mantenido en los últimos años la deducción del 10 % sobre las cantidades que se inviertan en activos fijos nuevos, ahora denominados «no corrientes», que se encuentren afectos al desarrollo de la explotación económica del contribuyente del IS.

Para la consecución de la deducción era necesario hasta ahora que la inversión superara un importe mínimo, establecido en el 10 % del valor neto contable preexistente del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias y de cierto inmovilizado intangible.

Pues bien, con la reforma se amplían los supuestos para la consecución de este beneficio fiscal, dado que es posible aplicarlo aunque la inversión no alcance el 10 % del valor neto contable referido siempre que supere cinco millones de euros.

Esta norma beneficiará a las entidades de cierto tamaño que cuenten con un elevado valor del inmovilizado y que hasta la fecha tenían dificultades para cumplir con el requisito exigido por la norma, pese a realizar un importante esfuerzo inversor.

Deducción por creación de empleo

En relación con las deducciones, destaca asimismo la reforma introducida en la de creación de empleo, cuyo importe se incrementa para vincularla a la calidad de la contratación en términos de estabilidad y de salario.

Así, con carácter general, el importe de la deducción se fija, para cada persona contratada, en el 25 % del salario anual bruto, con un límite de 5.000 euros (antes era de 4.900 euros por cada persona contratada).

Para el cómputo de las personas contratadas a efectos de la deducción se exigirá que su contrato sea indefinido y su salario sea superior al salario mínimo interprofesional, vigente en el momento de la contratación, incrementado en un 70 %.

Además, se refuerza el periodo de mantenimiento de dicha contratación al extender de dos a tres años el plazo durante el cual se deberá mantener la contratación existente en el periodo impositivo en que genera la deducción.

Límites a la aplicación de deducciones

Una de las modificaciones que contrapesan la reducción del tipo de gravamen aprobada es la correlativa reducción de los límites sobre la cuota de la aplicación de determinadas deducciones. De este modo, se reduce con carácter general el límite sobre la cuota líquida del 45 % al 35 % para la aplicación de las deducciones por la realización de determinadas actividades (en particular, en relación con la inversión en activos no corrientes nuevos, inversiones medioambientales y creación de empleo). Asimismo, se introduce un límite del 70 % de la cuota líquida en la aplicación de la deducción por actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica, que antes se aplicaba sin límite alguno.

La norma prescribe que, cuando concurren deducciones sometidas a ambos límites, se aplicarán en primer lugar las deducciones con límite del 35 %, y posteriormente las deducciones sujetas a la limitación del 70 %.

Por último, para compensar el endurecimiento de los límites para la aplicación de las deducciones, y al igual que sucede con las BINS, se amplía el plazo para su utilización a 30 años, frente a los 15 años previstos con anterioridad a la reforma.

Pago fraccionado

Como gran novedad de esta reforma, y después de muchos años sin que los contribuyentes que se hallaran tributando bajo la normativa foral de cualquiera de los tres territorios históricos vascos tuvieran que realizar pagos a cuenta, se establece un pago fraccionado a cuenta de la liquidación del IS correspondiente al periodo impositivo que esté en curso el día 1 de octubre.

Este pago debe efectuarse durante los primeros 25 días naturales del mes de octubre de cada año y su importe será del 5 % de la base imponible del último periodo impositivo cuyo plazo de autoliquidación estuviese vencido a 1 de octubre. De la cuota resultante se deducirán las retenciones e ingresos a cuenta practicados sobre los ingresos del contribuyente correspondientes al último periodo impositivo autoliquidado el 1 de octubre.

La obligación de realizar pagos fraccionados no resultará de aplicación a las microempresas, las pequeñas empresas y las entidades que se encuentren sometidas a tipos de gravamen del 1 % o 0 % (instituciones de inversión colectiva a las que sea de aplicación el régimen fiscal especial y los fondos de pensiones y entidades de previsión social voluntaria).

MEDIDAS DE ADAPTACIÓN A LA REGULACIÓN ACORDADA EN LA UNIÓN EUROPEA

En cuanto a la adaptación del sistema impositivo del IS a las obligaciones derivadas del marco fiscal impulsado en los foros internacionales, el legislador foral opta por introducir una serie de medidas conducentes a incorporar al ordenamiento tributario foral la regulación acordada en la Unión Europea en los ámbitos de la prevención de la elusión fiscal y el traslado artificioso de los beneficios empresariales.

De entre la citada regulación, destaca por su relevancia el proyecto de lucha contra la erosión de bases imponibles y la deslocalización de beneficios de la OCDE, conocido por sus siglas en inglés «BEPS» («*Base Erosion and Profit Shifting*»), que persigue la implementación de ciertos estándares internacionales que garanticen una tributación justa y equitativa.

En concreto, el legislador vizcaíno hace suya, mediante la incorporación a su ordenamiento jurídico foral, la regulación contenida de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, cuyo plazo de trasposición se produce con carácter general hasta finales de 2018.

A estos efectos, y como medida más destacada, el legislador introduce un nuevo esquema de limitación de la deducibilidad de gastos financieros en el IS.

También aprovecha el legislador foral para ajustar otras medidas provenientes de este marco normativo, que ya se encontraban reguladas en la normativa vizcaína, tales como la transparencia fiscal internacional, el impuesto de salida («Exit Tax»), o el régimen de exención de participaciones para evitar la desimposición en los casos de asimetrías híbridas.

Limitación a la deducción fiscal de gastos financieros

— Limitación general

En línea con lo establecido en la Ley del Impuesto sobre Sociedades vigente en el territorio de régimen común, el legislador foral incorpora a la normativa vizcaína una limitación general a la deducción de los gastos financieros en el IS, de tal modo que no se considerarán deducibles aquellos que superen el 30 % del beneficio operativo del ejercicio, debiéndose considerar:

(i) como gastos financieros netos, el exceso de gastos financieros respecto de los ingresos derivados de la cesión a terceros de capitales propios devenidos en el periodo impositivo; y

(ii) como beneficio operativo, con carácter general, el resultado de explotación, eliminando la amortización del inmovilizado, los deterioros y el resultado por enajenaciones de inmovilizado, y adicionando los ingresos financieros por dividendos o participaciones en beneficios de entidades con un porcentaje de participación, directo o indirecto, de al menos el 5 % (o el 3 % si se trata de entidades cotizadas).

A estos efectos, la norma precisa que no formarán parte del beneficio operativo, en ningún caso, los ingresos y los gastos que no se integren en la base imponible del IS, de tal modo que afectará a los dividendos y participaciones en beneficios que cumplan con los requisitos del artículo 33 de la NFIS, que no computarán en el beneficio operativo al considerarse ingresos exentos; igualmente, los deterioros fiscalmente no deducibles u otras partidas que no formen parte de la base imponible deberán ser también excluidos de dicho cómputo.

— Supuestos excluidos de la limitación general

La limitación no se aplicará:

(i) A las entidades de crédito y aseguradoras.

(ii) A las entidades que no formen parte de un grupo mercantil de sociedades, que no se

encuentren vinculadas con otras a efectos del impuesto y que no tengan ningún establecimiento permanente en el extranjero.

(iii) En el periodo impositivo en que se produzca la extinción de la entidad, salvo que esta sea consecuencia de una operación de reestructuración.

(iv) Cuando los gastos financieros netos del periodo impositivo sean inferiores a tres millones de euros (límite considerablemente superior al establecido en la normativa del territorio de régimen común, que asciende a un millón de euros).

(v) A las entidades que, formando parte de un grupo mercantil de sociedades, estén saneadas desde un punto de vista de endeudamiento, por tener un ratio de apalancamiento alineado con el nivel de apalancamiento del grupo.

A estos efectos, se entenderá que el ratio de apalancamiento está alineado con el grupo cuando la razón entre los fondos propios y el total de activos de la entidad (fondos propios/activo) sea igual o superior a la razón equivalente de su grupo mercantil menos dos puntos porcentuales (como máximo). La norma exige que el método de valoración que a estos efectos debe ser utilizado es el de las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas (reguladas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre).

Adicionalmente, en estos supuestos, aunque no se produzca un alineamiento con los ratios del grupo societario, la entidad podrá someter a la Administración tributaria una propuesta para aplicar un límite superior a la deducibilidad de sus gastos financieros netos sobre la base del coeficiente que representen los gastos financieros netos del grupo frente a terceros respecto del beneficio operativo de su grupo mercantil.

— *Posibilidad de aprovechar la deducibilidad fiscal de los gastos financieros no deducidos en ejercicios posteriores («carried forward»)*

Teniendo en cuenta las variaciones que puede sufrir el beneficio operativo como magnitud relevante para la determinación de la limitación de la deducibilidad fiscal de los gastos financieros, se permite trasladar a ejercicios futuros tanto (i) el exceso de gastos financieros netos no deducidos como (ii) el exceso de límite que no haya sido utilizado.

Así, los gastos financieros netos no deducidos en un ejercicio podrán ser objeto de deducción en los

periodos impositivos siguientes, sin aplicación de ningún límite temporal. No obstante, siempre resultará de aplicación el límite del 30 % del beneficio operativo de dicho periodo junto con los gastos financieros devengados en el propio periodo.

Asimismo, en los casos en que los gastos financieros netos no alcancen en un periodo impositivo el límite del 30 % del beneficio operativo, la diferencia entre el gasto financiero incurrido y el citado límite se adicionará al límite de ejercicios posteriores a los efectos de determinar el gasto financiero neto deducible de esos ejercicios, pero únicamente en el caso de periodos impositivos que concluyan en los cinco años inmediatos y sucesivos.

— *Limitación adicional: financiación para la adquisición de participaciones de otras entidades*

En línea con la normativa vigente en el territorio de régimen común, la Norma Foral establece un límite adicional para los gastos financieros generados en la financiación obtenida para la adquisición de participaciones en el capital o fondos propios de otras entidades.

La limitación consiste en la imposibilidad de computar el beneficio operativo de la entidad adquirida a efectos del cálculo del gasto deducible si ambas entidades son objeto de integración durante los cuatro años siguientes mediante una operación de fusión no acogida al régimen fiscal especial del propio impuesto.

Así, estos gastos financieros quedan sujetos a un límite específico del 30 % del beneficio operativo de la propia entidad que realizó la adquisición, que no puede utilizar el beneficio operativo de la adquirida para incrementar la deducción.

Este límite específico no resultará aplicable en el periodo impositivo en que se adquieran las participaciones si el endeudamiento derivado de la operación no excede del 70 % del precio de adquisición de las participaciones. Tampoco se aplicará en los periodos impositivos siguientes si dicha deuda se minora, desde el momento de la adquisición, al menos en la parte proporcional que corresponda a cada uno de los ocho años siguientes, hasta que la deuda quede reducida al 30 % del precio de adquisición.

— *Limitación a la deducción de gastos financieros en el marco de régimen de consolidación fiscal*

En el régimen de consolidación fiscal, las magnitudes relevantes para la limitación a la deducibilidad de los gastos financieros (esto es, tanto los gastos

financieros netos como el beneficio operativo) se referirán al grupo fiscal. En este sentido, un aspecto muy relevante a considerar en la configuración de grupos fiscales es que el importe de tres millones de euros anuales será único para todo el grupo fiscal, lo que provoca una fuerte restricción impositiva en su composición. En lo que respecta al grupo de consolidación fiscal, cabe destacar las siguientes particularidades:

(i) *Limitación adicional en el caso de financiación para la adquisición de participaciones*

Al igual que en los supuestos de reestructuración, cuando se pretende aprovechar el beneficio operativo de la entidad adquirida para incrementar el límite de la deducibilidad del gasto financiero, los gastos financieros asociados a deudas contraídas para financiar la adquisición de participaciones en entidades que se incorporen a un grupo fiscal quedarán sujetos a un límite específico del 30 % del beneficio operativo del grupo fiscal adquirente, sin incluir el correspondiente a la entidad adquirida o a cualquier otra que se incorpore al grupo fiscal en los periodos impositivos que se inicien en los cuatro años posteriores a dicha adquisición.

(ii) *Incorporación y exclusiones del grupo de consolidación fiscal*

En relación con los gastos financieros no deducidos, la norma prescribe un tratamiento similar a otros derechos y créditos fiscales (e.g., bases imponibles negativas, deducciones, etc.). Así, en supuestos de incorporación y exclusión de sociedades o de extinción del grupo fiscal, los gastos financieros netos no deducidos y los excesos de límite no utilizados podrán ser aplicados por el grupo fiscal, con el límite que hubiera resultado aplicable a dicha sociedad en régimen individual. En los casos de exclusión de sociedades o de extinción del grupo fiscal, los gastos financieros pendientes de deducir se atribuirán a la sociedad excluida en la proporción que hubiera contribuido a generarlos, si se encontraran aún pendientes de utilización.

Subcapitalización

La regla de subcapitalización —vigente aún en los territorios históricos— seguirá siendo aplicable a los sujetos pasivos que no se vean afectados por la nueva limitación a la deducción de gastos financieros.

Parece que la norma pretende que la regla de subcapitalización continúe siendo de aplicación tanto a aquellos contribuyentes a los que no se les aplique la nueva limitación a la deducción de gastos financieros por resultarles de aplicación algún supuesto de exclusión (como por ejemplo, entidades que formen parte de un grupo con un nivel de endeudamiento saneado) como a otros a los que la norma les resulte de aplicación, pero no hayan aplicado la limitación por encontrarse por debajo del umbral de los tres millones de euros.

Asimetrías híbridas

Tal y como se indica en el preámbulo de la Norma Foral, los casos de asimetrías híbridas se producen como consecuencia de la distinta calificación jurídica de una misma renta o entidad en dos ordenamientos jurídicos diferentes. Así, por ejemplo, puede suceder que un mismo gasto se deduzca en más de un país o pueden existir supuestos en los que se produzca la deducción del gasto en un país y correlativamente no se tribute ingreso alguno en el país que percibe la citada renta.

A los efectos de evitar este tipo de situaciones, la Norma Foral introduce una regla de no deducibilidad de los gastos que no generen un ingreso para el perceptor o el ingreso quede exento o sometido a un tipo de gravamen nominal inferior al 10 %. Es relevante notar que esta regla de no deducibilidad se aplicará cuando los gastos correspondan a operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas.

Exención para evitar la doble imposición de dividendos y ganancias en la transmisión de participaciones

Al igual que bajo la antigua normativa, se sigue exigiendo que la entidad participada o el establecimiento permanente en el extranjero haya tributado por un impuesto de naturaleza análoga al impuesto sobre sociedades a un tipo de gravamen nominal de, al menos, el 10 %; no obstante, a diferencia de la normativa aplicable en el territorio de régimen común, dicha exigencia se refuerza al no quedar exceptuado del cumplimiento de este requisito cuando la entidad participada sea residente en un país con el que España haya suscrito un convenio para evitar la doble imposición.

Impuesto de salida («Exit Tax»)

De conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, la NFIS preveía que, en los supuestos de traslado de la residencia a otro Estado de la Unión Europea, el contribuyente podía optar por pagar el impuesto correspondiente o, en su caso, diferir el pago del impuesto correspondiente a las plusvalías latentes de los elementos transferidos hasta el momento en que, con carácter general, se transmitieran a un tercero, se hubieran afectado a un establecimiento permanente fuera de la Unión Europea o hubieran sido dados de baja en el balance de la entidad.

La Norma Foral endurece esta posibilidad de diferir el pago del impuesto, hasta ahora aplicable, al exigir que se produzca el pago con un régimen de fraccionamiento a lo largo de los cinco años siguientes al traslado del domicilio.

Régimen de transparencia fiscal internacional

Se introducen modificaciones concretas en el régimen de transparencia fiscal internacional para adaptarlo a las disposiciones de la Directiva UE contra las prácticas de elusión fiscal:

(i) Se amplía el ámbito de aplicación de la norma al establecer que el nivel de tributación de la entidad participada no residente por debajo del cual se aplica la transparencia fiscal sea inferior a la diferencia entre el importe que hubiera correspondido de acuerdo con las normas forales y el efectivamente satisfecho por la entidad no residente (anteriormente, se exigía que fuera inferior al 75 % del que hubiera correspondido de conformidad con las normas forales).

(ii) La imputación deberá realizarse en todo caso en el momento de cierre de la sociedad no residente participada (por lo tanto, la normativa foral ya no permite la posibilidad de hacerlo en el periodo impositivo de aprobación de cuentas anuales).

Reducción de ingresos de la propiedad industrial-Patent box

También se introducen modificaciones en la reducción de los ingresos por explotación de la propiedad industrial o intelectual, igualmente con la principal finalidad de adaptarlo escrupulosamente a lo

dispuesto en la Directiva UE contra las prácticas de elusión fiscal.

Así, con efectos a partir de 1 de enero de 2018 únicamente serán susceptibles de generar este incentivo 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, y *software* avanzado registrado que haya sido obtenido como resultado de proyectos de investigación y desarrollo, quedando excluidas otras categorías de rentas, como, con carácter general, las relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

NOVEDADES TRIBUTARIAS EN LA ADQUISICIÓN DE UNIDADES DE NEGOCIO EN EL MARCO DE PROCEDIMIENTOS CONCURSALES

Por su novedad en el ámbito tributario (sin que se contemple ninguna medida impositiva análoga en la normativa de régimen común), cabe destacar la modificación introducida en la imposición de la adquisición de unidades de negocio en el marco de procedimientos concursales, que a continuación se resume.

Impuesto sobre Sociedades: regla especial de tributación del «badwill» o diferencia negativa en combinación de negocios

La norma de registro y valoración 19.º del Plan General de Contabilidad, aprobado mediante Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, establece que, en el supuesto en que el valor de los activos identificables adquiridos menos el de los pasivos asumidos fuese superior al coste de combinación de negocios (esto es, un fondo de comercio «negativo» o la diferencia negativa en combinación de negocios), el exceso se contabilizará como un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias de la entidad que realizó la adquisición.

Estas diferencias negativas generadoras de ingresos contables se registran en la práctica principalmente en la compra de unidades de negocio con dificultades económicas en las que la contraprestación satisfecha por el comprador (que se correspondería con carácter general con el coste de combinación de negocios) es normalmente inferior al valor de los activos adquiridos.

El principal problema derivado de la aplicación de esta norma contable es que la NFIS no establecía ninguna regla especial sobre la tributación del citado ingreso, por lo que el comprador de la unidad productiva debía tributar por él, pese a no haber obtenido ninguna renta real, por el mero efecto de la aplicación de una regla contable de valoración.

A los efectos de mitigar este efecto perjudicial, la Norma Foral ha introducido un nuevo apartado en el artículo 40 de la NFIS, en virtud del cual la diferencia negativa que se genera en una combinación de negocios puesta de manifiesto en adquisiciones realizadas en el marco de procedimientos concursales no será objeto de tributación. La configuración de la no integración en la base imponible de dicho ingreso se articula mediante el establecimiento de una regla que dispone que el adquirente deberá valorar a efectos fiscales los activos y pasivos asumidos, distribuyendo los costes de la transacción (y no sus valores razonables) entre todos los elementos según sus valores razonables relativos.

Transmisiones Patrimoniales Onerosas: la adquisición de inmuebles en «unidades económicas autónomas» a efectos de IVA en el marco de procedimientos concursales

Uno de los grandes obstáculos en la adquisición de unidades productivas en las que se incluyen inmuebles es la no sujeción de la transmisión de las citadas transmisiones al Impuesto sobre el Valor Añadido («IVA»). Si bien esta regla se introdujo en su día por la Directiva IVA para facilitar la transmisión de unidades de negocio en todos los Estados miembros de la Unión Europea, con la finalidad de que el coste del IVA no supusiera un obstáculo en el marco de dichas operaciones, en el caso español produce el efecto de que, en aquellas unidades de negocio que contienen inmuebles, la no sujeción a IVA implique la sujeción de la transmisión del inmueble a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas («TPO») del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Como se puede apreciar, esta norma resulta, en general, sumamente gravosa para el comprador de unidades productivas, ya que si la operación hubiera estado sujeta a IVA y el adquirente fuera un sujeto pasivo con derecho a deducción (normalmente, lo habitual), el IVA no hubiera supuesto un coste real y efectivo (incluso en determinados supuestos, ni siquiera un coste financiero), mientras que TPO

debe ser objeto de pago efectivo sin posibilidad de recuperación.

Esta situación, que se produce en cualquier operación de transmisión de unidad productiva, ha sido considerada por el legislador foral como especialmente onerosa en el ámbito concursal, ya que considera que puede dificultar o impedir la adquisición de este tipo de unidades productivas, con la consiguiente pérdida de actividad y empleo que supone el fracaso de la transmisión.

Por dicho motivo, y ante la existencia de lo que considera una situación de sobrecarga fiscal para el adquirente, la Norma Foral modifica el artículo 9.5

de la Norma Foral 1/2011, de 24 de marzo, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, para establecer una excepción a la tributación por TPO de los inmuebles integrados en las unidades económicas transmitidas que queden no sujetas a IVA, siempre y cuando el adquirente hubiera tenido derecho a la deducción total del IVA en el caso en que la adquisición de los inmuebles hubiera estado sujeta y no exenta del citado impuesto.

**IRATXE CELAYA ACORDARREMENTERÍA Y
CRISTINA PUERTA RUIZ DE AZÚA***

* Abogadas del Área de Fiscal y Laboral de Uría Menéndez (Bilbao).