



fiscal foral

álava - bizkaia - gipuzkoa

6-2013
Diciembre, 2013

NUEVA NORMA FORAL DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES PARA LOS EJERCICIOS INICIADOS A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2014 EN EL TERRITORIO HISTÓRICO DE ÁLAVA

Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (Boletín Oficial de Álava de 27 de diciembre de 2013)

Como ya les comunicamos en nuestro Boletín Fiscal Foral de Novedades 1-2013, de septiembre pasado, el Partido Nacionalista Vasco y el Partido Socialista de Euskadi suscribieron un pacto de estabilidad, entre cuyos fines se encontraban los de la lucha contra el fraude fiscal y la reforma del sistema tributario, pacto fiscal al que posteriormente se sumó también el Partido Popular del País Vasco.

Dicho pacto fiscal contenía ciertas propuestas de modificaciones concretas de la normativa tributaria, entre ellas la del Impuesto sobre Sociedades, que ha derivado finalmente en la publicación este 27 de diciembre de la Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, **de aplicación para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2014.**

A continuación, mencionamos resumidamente las principales modificaciones introducidas en el Impuesto respecto a la normativa aplicable hasta este ejercicio 2013.

1. AMORTIZACIONES

■ Activos materiales

- Se incrementan los coeficientes máximos de amortización según tablas:
 - ◆ Instalaciones: del 15% al 20%.
 - ◆ Maquinaria para usos industriales: del 15% al 20%.
 - ◆ Maquinaria para otros usos: del 10% al 15%.
 - ◆ Equipos informáticos: del 25% al 33,33%
- Desaparecen los coeficientes mínimos. En su lugar, se establece, con carácter general, un período máximo de amortización de 15 años, excepto para inmuebles (50 años) y buques y aeronaves (25 años).

- Se incrementa a 1.500 euros (hasta ahora, 600 euros) el valor unitario de los elementos del inmovilizado material e intangible para poder acogerlos a la libertad de amortización.
- **Amortización decreciente:** podrán utilizarse métodos de amortización decrecientes que obedezcan a un criterio técnico-económico. En tales casos los porcentajes de amortización no podrán superar los siguientes límites:
 - ◆ Primer año: 2,0 veces el porcentaje máximo de tablas
 - ◆ Segundo año: 1,5 veces el porcentaje máximo de tablas
 - ◆ Años siguientes: 1,0 veces el porcentaje máximo de tablas

El periodo de amortización puede ser cualquiera entre el periodo máximo (15 años, salvo para inmuebles y buques y aeronaves) y el resultante del coeficiente máximo de amortización según tablas.

Este método de amortización no es aplicable a los edificios, al mobiliario y enseres y a los elementos que se adquieran usados.

- **Fondo de comercio**, en sus diversas modalidades (explícito, financiero, o generado como consecuencia de una operación de fusión), y otros **intangibles de vida útil indefinida**: el porcentaje máximo de amortización fiscal se reduce del 20% al 12,5%.
- **Arrendamiento financiero**: se establece la posibilidad de que el contribuyente opte por no aplicar el régimen especial de amortización, y aplique las reglas generales para los supuestos de cesión de uso de activos con opción de compra o renovación.

2. ELIMINACIÓN DE LA DOBLE IMPOSICIÓN ECONÓMICA

Se equipara la eliminación de la doble imposición económica sobre dividendos y plusvalías de cartera doméstica e internacional. Para ello, **se hacen extensivas a los supuestos domésticos las reglas que venían siendo aplicables a la doble imposición económica internacional**.

2.1 Mecanismo de exención:

- **La eliminación de la doble imposición económica sobre dividendos domésticos pasa a aplicarse mediante una disminución en base imponible**, en lugar de la tradicional deducción en cuota. Con ello se mejora la mecánica liquidatoria del impuesto. Este cambio lleva además a que los dividendos que cumplan los requisitos para la exención no computen a efectos de la tributación mínima, a la que más tarde nos referiremos.

2.2 Requisitos:

- Para poder aplicar la exención se exigen en relación con las participaciones domésticas los mismos requisitos que para las extranjeras:
 - Participación del 5% (o 3% en caso de cotizadas) mantenida durante un año.
 - Filial sujeta y no exenta al Impuesto sobre Sociedades o a un impuesto análogo.
 - Ingresos de la filial procedentes al menos en un 85% de actividades empresariales.
- De esta manera, se hace extensivo a las participaciones domésticas el requisito de que el 85% de los ingresos de la filial provengan de actividades empresariales. No obstante, **los dividendos procedentes de filiales domésticas que no cumplan los requisitos anteriores darán derecho a una disminución en base imponible por el 50% de su importe**. Esta regla será aplicable por tanto a:
 - Participaciones inferiores al 5% (o 3% en su caso) en sociedades residentes en España.
 - Participaciones en sociedades residentes en España que no cumplan el requisito de que el 85% de sus ingresos provengan de actividades empresariales.
- No se aplica ningún mecanismo de eliminación de la doble imposición económica en relación con las participaciones en sociedades patrimoniales, a las que luego también nos referiremos, y en sociedades sujetas a un tipo de gravamen inferior al 10%, excepto las residentes en un país con convenio para evitar la doble imposición internacional. Igualmente, los dividendos percibidos por las sociedades patrimoniales tampoco tendrán derecho a ningún mecanismo de deducción.

2.3 Plusvalías en enajenación de las participaciones:

- **Tampoco se integrarán en la base imponible las plusvalías en enajenación de participaciones, tanto domésticas como extranjeras.** Los requisitos para esta no integración son los mismos que para la disminución en la base imponible de los dividendos, los cuales deberán cumplirse en todos y cada uno de los ejercicios de tenencia de la participación, excepto el del porcentaje de participación (5%, o 3% en caso de cotizadas), que debe concurrir el día en que se produzca la transmisión.
- A estos efectos, se regula el supuesto de cumplimiento de los requisitos de sujeción al Impuesto sobre Sociedades o a un impuesto análogo y de realización de actividades empresariales en unos ejercicios e incumplimiento en otros. En estos casos, la parte de la renta que se corresponda con un incremento neto de los beneficios no distribuidos no se integrará en base imponible en proporción a los beneficios generados en los ejercicios en que se cumplan los requisitos, y la parte que no se corresponda con dicho incremento neto se presumirá generada linealmente durante el tiempo de tenencia de la participación.

- En el caso de filiales domésticas que no cumplan los requisitos de sujeción al Impuesto sobre Sociedades o a un impuesto análogo y de realización de actividades empresariales, no se integrará en la base imponible (con el límite de las rentas computadas) un importe equivalente al incremento neto de los beneficios no distribuidos imputables a su participación generados durante el tiempo de tenencia de la participación (salvo en la parte que se hubieran beneficiado de la compensación de bases imponibles negativas).
- Correlativamente a la no integración en la base imponible del transmitente de la plusvalía, **para el adquirente no será deducible el deterioro de la participación, en cuanto obedezca al deterioro de las plusvalías tácitas existentes en el momento de la adquisición.**
- De modo similar, se limita la deducción del fondo de comercio por parte del adquirente en el importe de las rentas obtenidas por los anteriores transmitentes de la participación que hubieran aplicado la no integración de las rentas en la base imponible.

3. DEDUCCIÓN POR DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

- Dada la opción por la eliminación de la doble imposición económica mediante el mecanismo de su no integración en base imponible, **las deducciones en cuota por doble imposición quedan reducidas a la eliminación de la doble imposición internacional**, a saber:
 - Deducción de impuestos soportados en el extranjero sobre rentas no acogibles al régimen de exención.
 - Deducción del impuesto subyacente en dividendos de filiales extranjeras en las que se tenga una participación al menos del 5% pero no cumplan las condiciones para la no integración en la base imponible.
 - Un supuesto nuevo de deducción por doble imposición internacional en caso de percepción de dividendos de determinadas filiales extranjeras.
- En efecto, se introduce un nuevo mecanismo alternativo para la eliminación de la doble imposición económica en dividendos procedentes de entidades residentes en países sin convenio fiscal con España.
 - En dichos casos se permite la opción de aplicar una deducción en cuota del 18% de la parte de la base imponible que se corresponde con dichos dividendos, esto es, minorados en los gastos relacionados con la participación.
 - Se exige que el dividendo proceda de actividades económicas, pero no se exige porcentaje mínimo de participación ni sujeción a gravamen a un impuesto análogo al Impuesto sobre Sociedades. Paradójicamente, en determinados casos se estaría dando mejor tratamiento a las filiales en países sin convenio que a participaciones similares en países con convenio.

- **Límite de quince años para aplicar la deducción no aplicada en el ejercicio.** Sin embargo, no existe posibilidad de trasladar a ejercicios futuros la nueva deducción del 18% para dividendos de países sin convenio¹.

4. REINVERSIÓN DE BENEFICIOS EXTRAORDINARIOS

- Se mantiene la no integración en la base imponible de las rentas obtenidas en la transmisión onerosa de elementos patrimoniales del inmovilizado material, intangible o inversiones inmobiliarias, afectos a actividades económicas, así como de estos elementos cuando hayan sido clasificados como activos no corrientes mantenidos para la venta con carácter previo a su transmisión, pero, **lógicamente, desaparece para las plusvalías en enajenación de participaciones**, ya que estas, por regla general, tampoco se integran en la base imponible.
- No obstante, sigue siendo posible materializar la reinversión en la adquisición de participaciones.
- En los casos de que la renta se haya puesto de manifiesto con ocasión de aportaciones no dinerarias, no cabe reinvertir la plusvalía resultante de los bienes aportados en participaciones en la sociedad beneficiaria de la aportación
- “Penalización” en caso de **incumplimiento del compromiso de reinversión: las rentas inicialmente no integradas deberán adicionarse en la base imponible por el 115% de su importe.**

5. ROYALTY BOX

- Se mantiene la reducción de ingresos (30/60%) por la explotación de la propiedad intelectual o industrial (*royalty box*), siempre que la cesión tenga carácter temporal².
- Se elimina, expresamente, la reducción por los ingresos procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de marcas.
- Se aclara que, entre los programas informáticos cuya cesión resulta acogible al *royalty box* (aquellos que no son de exclusiva aplicación comercial), se encuentran los programas no estándares, específicamente desarrollados y mejorados por el contribuyente y que presentan funcionalidades específicas personalizadas para el cesionario en relación con su proceso productivo, del que constituyan un elemento relevante

¹ Esto es lo que consideramos que quiere decir la norma, pese a que la redacción literal establece textualmente (entendemos que por error) que “lo dispuesto en este apartado (la posibilidad de trasladar las deducciones no aplicadas por insuficiencia de cuota a los próximos quince años) no será de aplicación a las cantidades deducidas conforme a lo previsto en el apartado 5 de este artículo”.

² Cesión temporal que puede ser un problema en la práctica en determinados sectores (*software*), para determinados elementos (*know-how*) y en determinados países (China).

- La no eliminación de los ingresos y gastos acogibles al *royalty box* en consolidación fiscal figura expresamente en el régimen de consolidación fiscal.
- **Se incorpora un incentivo para los cánones nacionales**, esto es, la utilización por la propia empresa titular de su propiedad industrial o intelectual en su propia actividad económica, en lugar de cederla a terceros.
 - La empresa podrá reducir la base imponible en el 5% del precio de adquisición o coste de producción de los elementos de la propiedad industrial o intelectual (se excluyen las marcas) que utilice en el desarrollo de su propia actividad económica, siempre que disponga de la plena propiedad de la misma.
 - La reducción no podrá exceder del 0,5% de los ingresos de la actividad económica en que se utilicen dichos elementos.

6. PRÉSTAMOS PARTICIPATIVOS

- Se establece en principio la posibilidad para todos los contribuyentes de acceder a la **no integración en la base imponible de los rendimientos procedentes de préstamos participativos**, en la medida en que los mismos sean consecuencia de los beneficios de la entidad prestataria. (La exención no se aplica a la remuneración derivada del interés fijo).
- **Requisitos:**
 - El préstamo debe destinarse a la financiación de nuevas actividades o proyectos empresariales.
 - El prestamista debe participar directa o indirectamente en el prestatario en un 25% (15% para el caso de sociedades participadas cotizadas), mantenido un año.
 - La renta exenta deberá destinarse o bien a la concesión de nuevos préstamos participativos, con los mismos requisitos, o bien a la dotación de la reserva para fomentar la capitalización empresarial o de la reserva especial para el fomento del emprendimiento y el reforzamiento de la actividad productiva (a las que luego nos referiremos), sin que en este último caso dichas dotaciones den lugar a una reducción en la base imponible.
- El importe exento no podrá exceder de ninguno de los siguientes **límites**:
 - 20% de los beneficios (antes de intereses del préstamo participativo) de la prestataria, por el porcentaje de participación del prestamista.
 - 1,5 veces el tipo de interés de demora vigente (actualmente, 5,00% *1,5 = 7,50%) sobre el saldo medio del préstamo durante el periodo impositivo.

7. SUBCAPITALIZACIÓN

- Se mantiene un régimen de subcapitalización, es decir, de limitación del ratio de endeudamiento (del resultado de aplicar el coeficiente 3 al importe del patrimonio neto a efectos fiscales), y no, como en territorio de régimen común, de limitación de los gastos financieros en función del resultado operativo.
- **El límite de subcapitalización se aplicará a toda deuda con cualesquiera entidades vinculadas**, sean residentes en España, en la Unión Europea o en otros países, **si bien esta limitación no será aplicable cuando el endeudamiento neto con entidades vinculadas no exceda de 10.000.000 euros** en cualquier momento del período impositivo.
- No obstante, el contribuyente podrá obviar esta limitación si prueba que habría podido obtener el mismo nivel de financiación de entidades no vinculadas.

8. INCENTIVOS FISCALES VINCULADOS A LA DOTACIÓN DE RESERVAS INDISPONIBLES

Una de las mayores novedades de la nueva normativa del impuesto reside en la posibilidad de aplicar una serie de disminuciones a la base imponible en función de la dotación de determinadas reservas por aplicación del resultado del ejercicio.

8.1 Compensación para fomentar la capitalización empresarial

- Podrá deducirse una cantidad equivalente al **10% del importe del incremento del patrimonio neto a efectos fiscales respecto a la media de los dos ejercicios anteriores³**, y siempre que dicha cantidad se destine a una reserva especial.
- A efectos del cálculo del incremento del patrimonio neto no se tendrán en cuenta las dotaciones a reservas obligatorias por disposición legal o estatutaria. Además, a efectos del cálculo del incremento del patrimonio neto se debe descontar, en general, el valor contable de los elementos patrimoniales que no están afectos al desarrollo de actividades económicas o que no produzcan regularmente rendimientos sometidos a tributación en territorio español.
- **Dicha reserva será indisponible por un plazo de cinco años** desde el final del período impositivo correspondiente a su deducción. Durante dicho plazo de cinco años el patrimonio neto no podrá disminuir, salvo por causa de pérdidas.

³ En las microempresas y en las pequeñas empresas (su activo o volumen de operaciones no superan los 10 millones de euros, teniendo en cuenta el conjunto del grupo al que pertenezcan) el porcentaje es el 14%.

- Esta reducción no puede dar lugar a una base imponible negativa ni al incremento de la misma. Las cantidades no deducidas por insuficiencia de base imponible puedan ser deducidas en los periodos impositivos siguientes: En este caso, el plazo de cinco años de indisponibilidad de la reserva comenzará a contarse desde el último periodo en que se haya minorado la base imponible.

8.2 Reserva especial para nivelación de beneficios

- Podrá deducirse de la base imponible **el importe del resultado contable positivo que se destine a la “reserva especial para nivelación de beneficios”**. La deducción en base imponible tiene como límite el 10% del resultado del que la sociedad pueda disponer libremente de acuerdo con la legislación mercantil.
- Además, esta reducción no puede superar el 15% del importe de la base imponible del periodo impositivo y el saldo de la reserva tampoco puede superar en ningún momento el 20% del patrimonio neto de la sociedad⁴.
- Si en los cinco años siguientes el contribuyente genera una base imponible negativa, se reintegrará a la base imponible el importe dotado, hasta el importe de dicha base imponible negativa.
- El saldo de la reserva especial no podrá disponerse durante dicho periodo de cinco años, salvo por las cantidades que se hubieran incorporado a la base imponible, por lo que **esta dotación a la reserva especial constituye una compensación anticipada de bases imponibles negativas futuras**.
- **Los remanentes de la dotación** no compensados de este modo en dicho plazo de cinco años **deberán reintegrarse a la base imponible en un 110% de su importe**.

8.3 Reserva especial para el fomento del emprendimiento y el reforzamiento de la actividad productiva

- Podrá reducirse de la base imponible **el 60% del importe del resultado contable positivo que se destine a una “reserva especial para el fomento del emprendimiento y el reforzamiento de la actividad productiva”**.

Esta reducción no puede superar el 45% del importe de la base imponible del periodo impositivo y el saldo de la reserva especial tampoco puede superar en ningún momento el 50% del patrimonio neto de la sociedad, salvo que se produzca un incremento derivado de la existencia de pérdidas contables.

- Esta reserva especial será indisponible por tres años.

⁴ En las microempresas y en las pequeñas empresas los porcentajes se podrán incrementar en cinco puntos porcentuales (15% de deducción, con límites del 20% de la base imponible y del 25% del patrimonio neto).

- Las cantidades dotadas a la reserva especial deberán destinarse en el plazo máximo de tres años a:
 - Inversiones en activos no corrientes nuevos que hubieran dado derecho a la deducción en cuota a la que después nos referiremos. En este caso habrá que invertir el doble de las cantidades destinadas a la reserva para considerar aplicada la totalidad de la dotación, sin poder aplicar la deducción en cuota.
 - Inversiones en activos que hubieran dado derecho a la deducción en cuota por proyectos medioambientales.
 - Adquisición en el mercado primario de participaciones en entidades productivas no cotizadas y no vinculadas. Es preciso que estas sociedades “implementen proyectos empresariales relevantes que supongan el desarrollo de nuevas actividades, productos o mercados, la ampliación o consolidación de otros existentes o la creación de empleos estables, que encuentren dificultades... en el acceso a los mercados de capitales”, y que además no superen las magnitudes para ser consideradas como medianas empresas. Además, en este caso, se requiere la previa conformidad de la Administración tributaria.
 - Proyectos de inversión *bussiness angels*, con un límite de 100.000 euros por proyecto empresarial
- El incumplimiento de esta obligación de inversión conllevará el reintegro a la base imponible del 115% del importe no aplicado.

9. COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS

El plazo de compensación de bases imponibles negativas se limita a quince años. No obstante, las bases imponibles negativas existentes a 1 de enero de 2014 podrán compensarse en los quince años siguientes a partir de dicha fecha.

10. DEDUCCIONES DE LA CUOTA

- La nueva regulación del Impuesto únicamente mantiene en el cuerpo de la norma, en términos prácticamente idénticos a los actuales, las cuatro deducciones que conforman la columna vertebral de los comportamientos empresariales que la Diputación Foral de Álava considera merecedores en la actual coyuntura de impulso público por vía fiscal:
 - deducción por inversiones en activos no corrientes nuevos
 - deducción por actividades en I+D+i
 - deducción por inversiones y gastos vinculados a proyectos que procuren el desarrollo sostenible, la conservación y mejora del medio ambiente y el aprovechamiento más eficiente de fuentes de energía

- deducción por creación de empleo.

No obstante, la disposición adicional decimoquinta sigue también manteniendo los incentivos para el fomento de la cultura, como son las deducciones por producciones audiovisuales (cuya deducción se incrementa del 20% al 30%) y por edición de libros.

- En cuanto a la deducción por inversiones en activos no corrientes nuevos, las principales novedades son las siguientes:
 - Se incluye una **deducción especial del 5%** (en vez del 10% aplicable con carácter general) **para las mejoras**. No obstante, previa consulta a la Administración, podrán acogerse a la deducción al tipo general del 10% las mejoras que por su relevancia permitan destinar el activo sobre el que se practica la mejora a nuevas finalidades.
 - Asimismo, también podrán gozar de una **deducción del 5% las inversiones que realice el arrendatario en el elemento arrendado en los supuestos de arrendamientos operativos**.
 - Umbrales mínimos para la acreditación de la deducción:
 - ♦ **Se elimina el requisito de una inversión mínima de 60.100 euros.**
 - ♦ **Desaparece el umbral mínimo del 15% del valor bruto de activos de la misma naturaleza.**

En consecuencia se exigirá en todo caso y únicamente que el importe del conjunto de activos supere en cada ejercicio el 10% de valor neto contable preexistente.

- Y respecto a la aplicación de las deducciones en la cuota:
 - Se mantiene igualmente el límite conjunto del 45% de la cuota líquida para las deducciones por activos no corrientes nuevos, medioambientales, creación de empleo y fomento de la cultura. No obstante, las deducciones por I+D+i se aplicarán con el límite del 100% de la cuota líquida.
 - Al igual que para las bases imponibles negativas, **el plazo de aplicación de las deducciones en la cuota se limita a quince años**, si bien para las deducciones generadas con anterioridad al 1 de enero de 2014 dicho plazo se iniciará a partir de dicha fecha.

11. TRIBUTACIÓN MÍNIMA

- Se mantienen los tipos impositivos en el 28%, con carácter general, y en el 24% para las microempresas y las pequeñas empresas.
- Se introduce una **regla innovadora de “tributación mínima”**:
 - **Salvo por las deducciones por I+D+i, la aplicación de deducciones sobre la cuota líquida⁵ no puede dar lugar a que la cuota efectiva⁶ sea, con carácter general, inferior a un determinado tipo de tributación mínima, aplicado sobre la base imponible.**
 - Tipos de tributación mínima sobre la base imponible:

	<u>Tipo general</u>	<u>Tipo de tributación mínima</u>	<u>Tipo reducido de tributación mínima</u>
General	28%	13%	11%
Pequeñas y microempresas	24%	11%	9%
Parcialmente exentas, etc.	21%	9,75%	7,75%
Hidrocarburos	35%	16,25%	14,25%

- El tipo reducido de tributación mínima se aplica a las empresas que mantengan o incrementen su promedio de plantilla laboral con carácter indefinido respecto al ejercicio anterior.
- La deducción por I+D+i sí podrá absorber la totalidad de la cuota líquida restante.
- Por ello, el alcance práctico de esta nueva regla parece muy limitado en función de la nueva mecánica liquidatoria del impuesto:
 - ◆ No afecta a la eliminación de la doble imposición económica, que opera en base imponible.
 - ◆ No afecta a los incentivos fiscales vinculados a la dotación de reservas indisponibles, que operan en base imponible.
 - ◆ Han desaparecido las bonificaciones del Impuesto.
 - ◆ No afecta a la deducción por I+D+i, que se aplica “después” de la tributación mínima hasta poder absorber la totalidad de la cuota líquida.

⁵ Importe resultante de minorar la cuota íntegra en las deducciones por doble imposición.

⁶ Importe resultante de minorar la cuota íntegra en las deducciones por doble imposición y en las deducciones de la cuota señaladas en el apartado 10 anterior.

Tal y como está redactada la nueva regla de tributación mínima, esta **solo limita la aplicación de las deducciones por inversiones en activos no corrientes nuevos, medioambientales, por creación de empleo y fomento de la cultura.** Ahora bien, dado que estas deducciones están en cualquier caso limitadas al 45% de la cuota líquida y el tipo de tributación mínima es, en todos los casos, inferior al 55% del tipo nominal, **la limitación sólo podrá operar cuando estas deducciones concurren con otras deducciones en cuota.** Las únicas deducciones en cuota existentes son las correspondientes a la eliminación de la doble imposición internacional y, con carácter transitorio, las deducciones por doble imposición doméstica pendientes al 1 de enero de 2014.

12. RÉGIMENES TRIBUTARIOS ESPECIALES

Se han incorporado al régimen general de tributación, manteniendo, no obstante, sus especificidades tributarias, los regímenes especiales de las pequeñas y medianas empresas, de las sociedades patrimoniales, de la minería, de la investigación y explotación de hidrocarburos, la transparencia fiscal internacional, el régimen fiscal de determinados contratos de arrendamiento financiero y el de las entidades parcialmente exentas.

Asimismo, **se han eliminado los, hasta ahora existentes, regímenes especiales** de las sociedades de desarrollo industrial regional, de las sociedades de promoción de empresas, y de las SOCIMIs, aunque en este último se mantiene el régimen fiscal de los socios. En cuanto a las ETVEs, aunque se elimina el régimen como tal del cuerpo de la norma, en realidad se sustituye por otro régimen especial al que seguidamente nos referiremos.

En consecuencia, **se mantienen únicamente, como tales regímenes especiales de tributación en el articulado de la norma del Impuesto,** los siguientes:

- AIEs y UTEs
- sociedades y fondos de capital-riesgo
- instituciones de inversión colectiva
- consolidación fiscal
- reorganizaciones empresariales
- entidades dedicadas al arrendamiento de inmuebles.

En cualquier caso, merecen destacarse los siguientes aspectos derivados de la nueva regulación:

12.1 Transparencia fiscal internacional

La excepción para los supuestos en que la filial sea residente en la UE se matiza para excluir estructuras de carácter abusivo: se podrá evitar la inclusión en la base imponible de las rentas pasivas si el contribuyente prueba que la entidad participada está realmente implantada en el otro Estado y la estructura no tiene un carácter puramente artificial para reducir la tributación; para ello deberá probar que las transacciones realizadas que impliquen una disminución de la carga tributaria del contribuyente corresponden a prestaciones efectivamente realizadas en aquel país y no carecen de interés económico con respecto a la propia actividad del contribuyente.

12.2 Uniones temporales de empresas

La no integración de las rentas procedentes del extranjero de las uniones temporales de empresas se sustituye por una remisión a las no integraciones en la base imponible por doble imposición económica del régimen general (ver apartado 2 anterior), por lo que desaparecerá cualquier posible especialidad de las UTEs a este respecto.

12.3 Sociedades de promoción de empresas

- Si bien desaparece el régimen especial de las sociedades de promoción de empresas (SPEs), lo cierto es que, tal y como se ha expuesto, **algunos aspectos de su régimen se han integrado en el régimen general**, como la no integración en la base imponible de determinados rendimientos de préstamos participativos, o la no integración de las plusvalías de cartera bajo determinadas circunstancias.
- Aquellas sociedades que hubieran venido tributando de acuerdo a dicho régimen especial, dejarán de aplicar el mismo a partir del primer periodo impositivo en que resulte de aplicación la nueva normativa del Impuesto sobre Sociedades, pero deberán seguir cumpliendo los requisitos para consolidar los beneficios que aplicaron cuando les era de aplicación dicho régimen.
- Para los casos en que con posterioridad al 1 de enero de 2014 dichas sociedades transmitan acciones o participaciones que calificaban para la aplicación del régimen especial y el tiempo de tenencia de las mismas no haya superado los quince años, la renta correspondiente a dichas transmisiones se entenderá generada de forma lineal, salvo prueba en contrario, durante todo el tiempo de tenencia de la misma, a efectos de aplicar a la parte de la renta generada antes del 1 de enero de 2014 el régimen anterior de las SPEs.
- Como consecuencia de esta desaparición del régimen especial, se elimina la posibilidad que existía para los sujetos pasivos de deducir de la cuota líquida el 20% del importe de las aportaciones dinerarias a los fondos propios de las SPEs, si bien las cantidades pendientes de aplicación procedentes de ejercicios anteriores podrán aplicarse en los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2014, dentro del plazo de los quince años contados a partir de dicha fecha.

12.4 Aportaciones a AIEs y a fondos y sociedades de capital-riesgo

Pese a mantenerse los regímenes especiales de tributación para estas entidades, **se elimina para las AIEs la posibilidad de aplicar la deducción en la cuota líquida del 25% de las aportaciones dinerarias** destinadas a su constitución, **así como la posibilidad que existía para los sujetos pasivos de deducir de la cuota líquida el 20% del importe de las aportaciones dinerarias** al patrimonio de los fondos de capital-riesgo y a los fondos propios de las sociedades de capital-riesgo.

12.5 ETVEs

- El régimen de las anteriores ETVEs se sustituye por un régimen muy similar, recogido en la disposición adicional decimocuarta. Podrán aplicarlo, previa solicitud a la Administración tributaria, las sociedades cuyo **objeto social primordial** lo constituya la actividad de gestión y administración de participaciones en entidades no residentes, excepto que dichas sociedades tributen por algún régimen especial o tengan la consideración de sociedades patrimoniales.

Las sociedades que se acojan a este régimen especial deberán ingresar **una tributación mínima equivalente al 0,5% del valor contable de sus participaciones en entidades no residentes**.

- Se establece un **período transitorio para las ETVEs existentes con anterioridad al 1 de enero de 2014**, que aplicarán el régimen tributario de la mencionada disposición adicional decimocuarta, si no renuncian expresamente a él en un plazo de tres meses, durante los primeros cinco años de aplicación del nuevo régimen, debiendo solicitar autorización a la Administración si pretenden seguir aplicándolo con posterioridad. **A dichas ETVEs no les resultará de aplicación la tributación mínima.**

12.6 Consolidación fiscal

Las disminuciones a la base imponible en concepto de correcciones en materia de aplicación del resultado del ejercicio a que nos hemos referido en el apartado 8 anterior se calcularán sobre las cuentas consolidadas del grupo fiscal. Por ello será necesario elaborar cuentas anuales del grupo fiscal (que generalmente no coincidirá con el grupo societario). De todos modos, en cuanto a la dotación de las reservas y su no disponibilidad, no queda claro cómo se deberá operar, ya que hay que tener en cuenta que las reservas de la matriz no siempre se corresponden con las reservas del grupo.

12.7 Entidades con actividad cualificada de arrendamiento de inmuebles

- Se mantiene el tradicional régimen especial para las entidades que tengan como actividad económica principal el arrendamiento de viviendas, si bien la no integración en la base imponible del 90% de las rentas (actual bonificación del 90% en la cuota íntegra) solo se aplicará a aquellas derivadas del arrendamiento de

viviendas y de la intermediación en dicho arrendamiento, y no, como hasta ahora, a las derivadas de la transmisión de las viviendas que hubiesen estado efectivamente arrendadas durante al menos 10 años.

- **Se amplía el régimen también a los contribuyentes que tengan como actividad económica principal la obtención de rendimientos procedentes de la titularidad de bienes inmuebles o de derechos reales que recaigan sobre los mismos, siempre que** para el desarrollo de dicha actividad la entidad **tenga, al menos, una plantilla media anual de cinco trabajadores** por cuenta ajena a jornada completa y con dedicación exclusiva a la misma. A efectos del cómputo de la plantilla media anual deberán tenerse en cuenta las reglas siguientes:
 - No se computarán los empleados que tengan la consideración de vinculados.
 - Deberá tenerse en cuenta el personal que se encuentre empleado en el conjunto de entidades vinculadas que no tengan la consideración de sociedades patrimoniales.
- Este nuevo régimen tributario especial para estas entidades dedicadas al arrendamiento cualificado de inmuebles consistirá en la **no integración en la base imponible del 25% de los rendimientos** procedentes de la titularidad de dichos bienes inmuebles o de derechos reales que recaigan sobre los mismos, **así como de las rentas derivadas de la transmisión de los inmuebles** que hubiesen estado efectivamente arrendados durante, al menos, 10 años.

12.8 Microempresas

- Se introducen en la norma el concepto de microempresa:
 - Activo o volumen de operaciones no superior a 2 millones de euros.
 - Promedio de plantilla no superior a 10 personas.
- Tributarán al tipo reducido del 24%, igual que las pequeñas empresas.
- Se les concede, entre otras especificidades, la posibilidad de simplificar sus obligaciones en el Impuesto sobre Sociedades: dotación genérica de insolvencias, dotación conjunta de amortizaciones, deducción genérica del 20% de la base imponible previa en concepto de compensación tributaria por las dificultades inherentes a su dimensión, etc.
- No podrán acogerse a las disminuciones en base imponible por dotación de determinadas reservas (apartado 8).

12.9 Sociedades patrimoniales

- **Se amplía notablemente el campo de aplicación de este régimen de tributación,** al restringirse los supuestos de exclusión. En concreto:
 - Quedarán incluidas en el régimen aquellas sociedades en las que los socios que representen, al menos, el 75% del capital sean personas físicas, entidades que tengan la consideración de sociedades patrimoniales, u otras sociedades vinculadas con dichas personas o entidades. Este requisito se deberá cumplir durante todo el periodo impositivo.
 - No se consideran afectos a actividades económicas, a efectos de la composición del activo de la entidad, los inmuebles que hayan sido objeto de cesión o de constitución de derechos reales que recaigan sobre los mismos, ni los que tengan la consideración de activos corrientes, salvo que se encuentren afectos a una actividad económica de arrendamiento, compraventa o promoción de inmuebles y para el desarrollo de dicha actividad la entidad tenga, al menos, una plantilla media anual de cinco trabajadores por cuenta ajena a jornada completa y con dedicación exclusiva a la misma. A efectos del cómputo de la plantilla media anual:
 - ◆ No se computarán los empleados que tengan la consideración de vinculados.
 - ◆ Deberá tenerse en cuenta el personal que se encuentre empleado en el conjunto de entidades vinculadas que no tengan la consideración de sociedades patrimoniales.
 - Quedarán incluidas igualmente en el régimen aquellas sociedades en las que, al menos, el 80% (hasta ahora el 90%) de los ingresos, no sólo procedan de rentas del ahorro (como hasta ahora), sino que también los que procedan de la cesión o constitución de derechos reales sobre los bienes inmuebles anteriores que no se considere una actividad cualificada de arrendamiento de inmuebles, o de la cesión a terceros de capitales propios o de prestaciones de servicios a vinculados y no se cuente para ello con la adecuada y proporcionada organización de medios personales y materiales.
- Esta ampliación de la aplicación del régimen puede hacer que determinadas sociedades pasen a tener la consideración de sociedades patrimoniales, lo que, además, puede tener otras consecuencias adicionales, como la ruptura de grupos en consolidación fiscal, doble imposición, etc., que hace que sea preciso **revisar de manera inmediata las estructuras societarias en vigor para identificar las posibles consecuencias del cambio normativo** y adoptar las medidas correctoras oportunas.
- A diferencia de lo que ocurrió en anteriores modificaciones legislativas con entidades similares a las ahora consideradas patrimoniales, la nueva norma no prevé ningún régimen transitorio con neutralidad fiscal para permitir reestructuraciones que permitan acomodar las estructuras societarias al cambio normativo.

12.10 Cooperativas

Se modifica igualmente la Norma Foral 16/1997, de 9 de junio, sobre régimen fiscal de las cooperativas, mereciendo destacarse los siguientes aspectos:

	<u>Tipo base imponible general</u>	<u>Tipo de tributación mínima</u>	<u>Tipo reducido de tributación mínima</u>
General	20%	9%	7%
De reducidas dimensiones (requisitos de pequeña empresa)	18%	8%	6%

- El tipo reducido de tributación mínima se aplica a las empresas que mantengan o incrementen su promedio de plantilla laboral con carácter indefinido respecto al ejercicio anterior.
- Respecto de las cooperativas especialmente protegidas, se sustituye la actual bonificación del 50% de la cuota íntegra por la deducción del 50% de la cuota líquida.
- Las cooperativas no podrán aplicar las reducciones en base imponible derivadas de las correcciones en materia de aplicación del resultado.
- En cuanto a la eliminación de la doble imposición de retornos cooperativos:
 - ◆ Se reinstaura en el IRPF la deducción en cuota del 10% por los retornos percibidos por los socios (5% si cooperativa especialmente protegida).
 - ◆ Si el socio de la cooperativa es contribuyente del Impuesto sobre Sociedades, aplicará la no integración en base imponible de los retornos percibidos, que será del 50% si los retornos proceden de una cooperativa especialmente protegida.

13. OBLIGACIONES FORMALES

13.1 Declaración de bienes en el extranjero

Al igual de lo que ocurre en territorio de régimen común, la declaración de bienes en el extranjero no podrá presentarse fuera del plazo reglamentario establecido al efecto.

13.2 Opciones a ejercitar en la autoliquidación

- Se incluye un listado de nada menos que 22 opciones que deben ejercitarse con la presentación de la autoliquidación del impuesto, si bien se especifica que la mitad de ellas se podrán modificar una vez finalizado el plazo voluntario de declaración y siempre que no se haya producido un requerimiento previo de la Administración tributaria.
- Entre las 11 opciones que se especifica que no pueden modificarse una vez finalizado el plazo voluntario de declaración cabe destacar las siguientes:
 - Las reducciones en base imponible por fondo de comercio financiero y por intangibles de vida útil indefinida.
 - Las reducciones en base imponible derivadas de las correcciones en materia de aplicación del resultado.
 - La aplicación de deducciones por activos no corrientes, medioambientales, creación de empleo e I+D+i.

La presente publicación contiene información de carácter general, sin que constituya opinión profesional ni asesoría jurídica.

© Diciembre 2013. J&A Garrigues, S.L.P., quedan reservados todos los derechos. Se prohíbe la explotación, reproducción, distribución, comunicación pública y transformación, total y parcial, de esta obra, sin autorización escrita de J&A Garrigues, S.L.P.