

# NORMA FORAL 5/2016, DE 20 DE JULIO, POR LA QUE SE APRUEBAN DETERMINADAS MODIFICACIONES EN MATERIA TRIBUTARIA

(BOB DE 29 DE JULIO DE 2016)

Las Juntas Generales de Bizkaia aprobaron el pasado 20 de julio la Norma Foral 5/2016 por la que se introducen una serie de modificaciones en determinados impuestos, básicamente en el IRPF y en el Impuesto sobre Sociedades. Las modificaciones introducidas en el IRPF han conllevado asimismo la necesaria modificación del RIRPF a través del Decreto Foral 129/2016, de 26 de julio.

Entre las modificaciones introducidas cabe destacar, en el IRPF, la revisión del tratamiento fiscal de las reducciones de capital y las distribuciones de la prima de emisión en las sociedades no cotizadas.

En cuanto al Impuesto sobre Sociedades, las novedades más destacables se refieren a la adecuación del tratamiento fiscal de las amortizaciones de activos intangibles a las novedades en materia contable introducidas por la Ley de Auditoría de Cuentas, la reforma del régimen del *patent box*, la introducción del informe país-por-país y la posibilidad de trasladar a los financiadores de proyectos de investigación, desarrollo e innovación la deducción generada por los mismos.

En el ámbito del IRPF y del Impuesto sobre Sociedades, la mayor parte de las modificaciones que se han introducido surten efectos desde el 1 de enero de 2016 (en el IRPF) o para los periodos impositivos iniciados a partir de dicha fecha (en el Impuesto sobre Sociedades). No obstante, existen algunas excepciones a las que haremos debida referencia, entre las que merecen destacarse las relativas al tratamiento en el IRPF de las reducciones de capital con devolución de aportaciones y las distribuciones de prima de emisión, que entrarán en vigor a partir del 1 de enero de 2017, y, en el Impuesto sobre Sociedades, la introducción de ciertos límites en la imputación de deducciones en la cuota de los socios en el régimen de agrupaciones de interés económico y el nuevo supuesto de deducción en la cuota para los financiadores de proyectos de investigación, desarrollo e investigación, que surtirán efecto para los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2017.

Otras medidas gozan de eficacia retroactiva, como es el caso de la posibilidad de reducir en los cinco ejercicios siguientes las aportaciones o las contribuciones a los sistemas de previsión social

que no hayan podido ser objeto de reducción en la base imponible, que tendrá efectos desde el 1 de enero de 2014.

## 1. Impuesto sobre la renta de las personas físicas

### 1.1 Socios de sociedades civiles con objeto mercantil

Como consecuencia de la aprobación de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, las sociedades civiles con objeto mercantil sujetas a la normativa común del impuesto han pasado a ser contribuyentes de ese tributo a partir de 1 de enero de 2016. Correlativamente, se adecuó la normativa del IRPF, de modo que a partir de dicha fecha no es de aplicación el régimen de atribución de rentas a los socios de dichas sociedades.

La Norma Foral del IRPF no modifica, como en territorio común, el tratamiento tributario de estas sociedades civiles con objeto mercantil sometidas a normativa vizcaína, por lo que sus rentas seguirán estando sometidas al régimen de atribución de rentas.

No obstante, no se puede obviar el hecho que algunos de los contribuyentes vizcaínos, personas físicas o jurídicas, pueden ser socios de este tipo de sociedades civiles sometidas a la Ley del Impuesto sobre Sociedades de régimen común. Por ello, se modifica la Norma Foral del IRPF para eximir a estos contribuyentes de la aplicación del régimen de atribución de rentas, si bien se establece un régimen tributario específico para ellos, según el cual integrarán en su base imponible la renta positiva obtenida por la citada sociedad civil con objeto mercantil en proporción a su participación, siéndoles de aplicación las siguientes reglas:

- El importe de la renta positiva a incluir se calculará de acuerdo con los principios y criterios establecidos en la normativa foral del IRPF.
- Podrán deducir de la cuota íntegra los impuestos o gravámenes de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades efectivamente satisfechos, en la parte que corresponda a la renta positiva incluida en la base imponible.
- No integrarán en su base imponible los dividendos (incluidos los dividendos a cuenta) o participaciones en beneficios percibidos de dichas sociedades civiles, ni las rentas procedentes de la transmisión de la participación en las mismas, en la medida en que se correspondan con rentas que hayan sido objeto de integración en la base imponible con carácter previo.
- La inclusión se realizará en el periodo impositivo que concluya con posterioridad al día en que la sociedad civil haya concluido su ejercicio social.
- Deberán presentar conjuntamente con su autoliquidación del IRPF una serie de datos identificativos de la sociedad civil.

La normativa de régimen común estableció para estas sociedades la posibilidad de adoptar el acuerdo de su disolución y liquidación durante el primer semestre de este año 2016<sup>1</sup>, con un régimen de diferimiento de las plusvalías asignables a los activos transmitidos a sus socios. Para tales casos, la Norma Foral establece que los socios que sean contribuyentes vizcaínos aplicarán el tratamiento fiscal previsto en la Ley estatal.

## 1.2 Reglas de imputación temporal

### 1.2.1 Percepción de ayudas públicas

Se pospone al momento del cobro la imputación temporal de la ganancia patrimonial derivada de la obtención de ayudas públicas.

### 1.2.2 Pérdidas procedentes de créditos no cobrados

Las pérdidas patrimoniales derivadas de créditos vencidos y no cobrados podrán imputarse al período impositivo en que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- Que adquiera eficacia una quita establecida en un acuerdo de refinanciación judicialmente homologable o un acuerdo extrajudicial de pagos.
- Que, encontrándose el deudor en situación de concurso, adquiera eficacia el convenio en el que se acuerde una quita en el importe del crédito (en cuyo caso la pérdida se computará por la cuantía de la quita) o que, en otro caso, concluya el procedimiento concursal sin que se hubiera satisfecho el crédito, salvo cuando se acuerde la conclusión del concurso por determinadas causas previstas en la ley concursal.
- 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 este haya sido satisfecho. (Esta circunstancia solo se tendrá en cuenta cuando el plazo de un año finalice a partir del 1 de enero de 2016).

En caso de que el crédito se cobre con posterioridad al cómputo de la pérdida patrimonial, se imputará una ganancia patrimonial por el importe cobrado en el período impositivo en que se produzca dicho cobro.

## 1.3 Rentas exentas

Se introducen los siguientes nuevos supuestos de rentas exentas:

---

<sup>1</sup> Disposición transitoria décimo novena de la Ley 35/2006, introducida por la Ley 26/2014.

- Las becas concedidas por fundaciones bancarias para cursar estudios reglados, tanto en España como en el extranjero, en todos los niveles y grados del sistema educativo, así como las concedidas por dichas fundaciones en el marco del Real Decreto 63/2006<sup>2</sup>.
- Las prestaciones familiares 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.
- Las rentas generadas por la cuenta de depósito o el seguro de vida a través del cual se instrumente la nueva figura que se crea denominada “Plan de Ahorro a Largo Plazo”<sup>3</sup>, siempre que se aporten a tales planes cantidades que no excedan de 5.000 euros anuales durante un plazo de, al menos cinco años, y no se efectúen disposiciones del plan en el referido plazo de cinco años desde su apertura.
- Las rentas obtenidas por las personas deudoras que se pongan de manifiesto como consecuencia de quitas y daciones en pago de deudas, establecidas en distintas situaciones previstas en la Ley Concursal, siempre que las deudas no deriven del ejercicio de actividades económicas. Tales situaciones abarcan el convenio aprobado judicialmente, el acuerdo de refinanciación judicialmente homologado, el acuerdo extrajudicial de pagos y las exoneraciones del pasivo insatisfecho.

Asimismo, la Norma Foral del IRPF recogía un supuesto de exención relativo a las prestaciones por desempleo percibidas en la modalidad de pago único, siempre que dicha prestación se destinara a la adquisición de acciones o participaciones en una sociedad anónima laboral o en una cooperativa de trabajo asociado, o a la aportación para convertirse en autónomo, debiendo mantenerse el citado destino durante al menos cinco años. La modificación ahora introducida exime dicha obligación de mantenimiento cuando dicho plazo no se cumpla como consecuencia de la liquidación de la empresa con motivo de un procedimiento concursal.

## 1.4 Rendimientos del capital mobiliario

### 1.4.1 Reducción de capital con devolución de aportaciones y distribución de prima de emisión

Hasta ahora, el tratamiento fiscal de la reducción de capital con devolución de aportaciones<sup>4</sup> y de la distribución de prima de emisión era el siguiente:

---

<sup>2</sup> 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 e investigador de las universidades.

<sup>3</sup> Instrumento de ahorro al que nos referimos más adelante (apartado 1.4.7).

<sup>4</sup> La reducción de capital con devolución de aportaciones se regula en el artículo 41.2.a) de la NFIRPF, dentro de las ganancias y pérdidas patrimoniales, aunque entendemos más apropiado tratar esta novedad dentro de los rendimientos del capital mobiliario, categoría de renta que, en su caso, produciría.

- El importe obtenido o el valor de normal de mercado de los bienes o derechos recibidos minoraba el valor de adquisición fiscal de las acciones o participaciones, hasta su anulación.
- Únicamente el exceso obtenido respecto del valor fiscal de las acciones o participaciones tributaba como rendimiento de capital mobiliario.

La Norma Foral 5/2016 invierte el citado tratamiento fiscal para el supuesto de acciones o participaciones no cotizadas, estableciendo las siguientes reglas:

- Cuando la diferencia entre el valor de los fondos propios<sup>5</sup> de las acciones o participaciones del último ejercicio cerrado y su valor de adquisición sea positiva, el importe obtenido o el valor de normal de mercado de los bienes o derechos recibidos se considerará rendimiento de capital mobiliario, con el límite de la citada diferencia positiva.
- El exceso sobre dicho límite minorará el valor de adquisición de las acciones o participaciones.

### Ejemplo

Una sociedad limitada no cotizada tiene unos fondos propios de 120.000 euros con el siguiente detalle:

Capital	100.000
Reservas	20.000

Asumiendo que cuenta con un único socio persona física y que el coste de adquisición de las participaciones coincide con el importe del capital, la diferencia positiva entre los fondos propios y el coste de adquisición de las participaciones ascendería a 20.000 euros.

Se acuerda una reducción de capital con devolución de aportaciones por importe de 35.000 euros, por lo que el patrimonio neto quedaría en 85.000 euros:

Capital y prima de emisión	65.000
Reservas	20.000

El tratamiento fiscal de los 35.000 euros en el IRPF de los socios sería el siguiente:

<sup>5</sup> A estos efectos, los fondos propios se minorarán en los beneficios repartidos antes de la distribución de la prima de emisión o de la reducción de capital con devolución de aportaciones, procedentes de reservas incluidas en esos fondos propios, y en el de las reservas indisponibles incluidas en los mismos, generadas con posterioridad a la adquisición.

- Un importe de 20.000 euros tributaría como rendimiento del capital mobiliario.
- El exceso, 15.000 euros, minoraría el coste de adquisición de las participaciones.

Se recoge también una disposición para evitar la doble imposición que este nuevo régimen podría ocasionar en una posterior distribución de dividendos o participaciones en beneficios. Así, cuando, como consecuencia de la aplicación de la nueva regla, la distribución de la prima de emisión o la reducción de capital con devolución de aportaciones hubiera determinado el cómputo de un rendimiento del capital mobiliario y con posterioridad se percibieran dividendos o participaciones en beneficios procedentes de la misma entidad en relación con las acciones o participaciones que hubieran permanecido en el patrimonio del contribuyente, el importe de estos dividendos o participaciones en beneficios minorará su valor de adquisición, con el límite de los rendimientos del capital mobiliario previamente computados que correspondan a las citadas acciones o participaciones.

Con carácter general, las entidades que lleven a cabo operaciones de reducción de capital con devolución de aportaciones o de distribución de prima de emisión correspondientes a valores no admitidos a negociación deberán presentar una declaración informativa relativa a las operaciones que no se hallen sometidas a retención, realizadas a favor de personas físicas. No obstante, no será necesario presentar esta declaración cuando en estas operaciones haya intervenido alguno de los sujetos obligados a presentar la declaración informativa sobre determinadas operaciones con activos financieros a que se refiere el artículo 53 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia aprobado por el Decreto Foral 205/2008, de 22 de diciembre. Es el caso, por ejemplo, de los fedatarios públicos. La presentación de esta declaración informativa se realizará en el mes de enero de cada año en relación con la información correspondiente al año inmediato anterior.

#### 1.4.2 Subarrendamiento de viviendas

El subarrendamiento de viviendas genera rendimientos del capital mobiliario en el subarrendador, puesto que este únicamente es titular de un derecho arrendaticio, no de la vivienda ni de un derecho real sobre la misma. La Norma Foral del IRPF, sin embargo, regulaba la determinación del rendimiento de modo similar a los rendimientos de capital inmobiliario procedentes de viviendas, admitiendo únicamente como partida a minorar de los rendimientos íntegros la aplicación de una bonificación del 20% sobre los mismos.

Sin embargo, este régimen resultaba excesivamente restrictivo, por lo que la modificación introducida ajusta la determinación del rendimiento neto del subarrendador del siguiente modo:

- Se admiten como gasto deducible las cantidades satisfechas por el subarrendador en concepto de arrendamiento en la parte proporcional al elemento subarrendado.
- Se aplicará la bonificación del 20% sobre la diferencia entre los rendimientos íntegros obtenidos y el importe computado como gasto deducible en el punto anterior.

#### 1.4.3 Seguros de vida de capital diferido

Se establece que si en los seguros de vida de capital diferido se combina la contingencia de supervivencia con las de fallecimiento o incapacidad y el capital percibido corresponde a la contingencia de supervivencia, el rendimiento vendrá determinado no solo por la diferencia entre el capital percibido y las primas satisfechas por la contingencia de supervivencia, sino que también se detraerá la parte de las primas satisfechas que corresponda 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. (Se considerará capital en riesgo la diferencia entre el capital asegurado para las indicadas contingencias de fallecimiento e incapacidad y la provisión matemática).

#### 1.4.4 Derogación del régimen transitorio de determinados seguros de vida o invalidez

Se suprime el régimen transitorio establecido para los contratos individuales de vida o invalidez suscritos con anterioridad al 1 de enero de 2007, el cual preveía una compensación en forma de deducción en la cuota íntegra<sup>6</sup>.

#### 1.4.5 Seguros en favor del acreedor hipotecario

Se clarifica el tratamiento de los rendimientos derivados de seguros cuyo beneficiario sea el acreedor hipotecario. Así, cuando el acreedor hipotecario sea beneficiario de prestaciones percibidas por la contingencia de incapacidad, con la obligación de amortizar total o parcialmente la deuda hipotecaria del contribuyente, las rentas tendrán el mismo tratamiento fiscal que les hubiera correspondido de ser beneficiario el propio contribuyente. A estos efectos, el acreedor hipotecario deberá ser una entidad de crédito, u otra entidad que, de manera profesional, realice la actividad de concesión de préstamos o créditos hipotecarios. Asimismo, estas rentas no se someterán a retención.

#### 1.4.6 Rendimientos negativos derivados de los activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos

La Norma Foral del IRPF ya recogía que no se computarán como pérdidas patrimoniales las debidas a transmisiones lucrativas por actos “inter vivos” o a liberalidades. Ahora se cierra el círculo y se establece que tampoco existirá rendimiento del capital mobiliario negativo en los supuestos de transmisiones lucrativas por actos “inter vivos” o liberalidades de activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos.

#### 1.4.7 Planes de ahorro a largo plazo

Se crea un nuevo instrumento, los planes de ahorro a largo plazo, cuyos rendimientos positivos (no para los negativos) quedarán exentos, siempre que no se efectúen disposiciones del capital resultante antes de finalizar un plazo de cinco años desde su apertura (ver apartado 1.3 anterior).

---

<sup>6</sup> El procedimiento se establecía en el Decreto Foral 2/2008, de 29 de enero, del Territorio Histórico de Bizkaia, por el que se regula el procedimiento para la compensación fiscal aplicable en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a los contratos individuales de vida o invalidez.

Si esto se incumple (así como cualquier otro requisito de los que se indican a continuación), el rendimiento generado durante la vigencia del plan deberá integrarse en el período en que se produzca el incumplimiento y la entidad deberá retener o realizar un pago a cuenta del 19% de los rendimientos positivos obtenidos desde la apertura, incluidos los que pudieran obtenerse con su extinción.

Los rendimientos negativos, por su parte, se imputarán al periodo impositivo en que se produzca la extinción del plan de ahorro a largo plazo, pero solo en la parte que exceda de la suma de los rendimientos del mismo plan a los que hubiera resultado de aplicación la exención.

Los recursos aportados deben instrumentarse a través de uno o sucesivos seguros individuales de vida a largo plazo o a través de depósitos y contratos financieros integrados en una cuenta individual de ahorro a largo plazo.

El seguro individual de vida a largo plazo es un seguro individual de vida que no cubre contingencias distintas de supervivencia o fallecimiento, siendo el contribuyente el contratante, asegurado y beneficiario, salvo para el fallecimiento. Deberá hacerse constar su naturaleza en el contrato de forma expresa y destacada. La sigla SIALP está reservada para contratos realizados a partir de 1 de enero de 2016 que cumplan los requisitos expuestos.

La cuenta individual de ahorro a largo plazo es un contrato de depósito de dinero con una entidad de crédito con cargo a la cual podrán constituirse uno o varios depósitos de dinero y determinados contratos financieros, contratados con la misma entidad, y cuyos rendimientos se integrarán en la cuenta individual de ahorro a largo plazo. La cuenta individual de ahorro a largo plazo deberá identificarse como tal, de forma separada de otras formas de imposición, y la sigla CIALP queda reservada a los contratos abiertos desde 1 de enero de 2016 que cumplan los requisitos indicados. Las cuentas individuales de ahorro a largo plazo solo podrán integrar depósitos y contratos financieros contratados desde esa fecha.

La apertura del plan de ahorro a largo plazo se producirá cuando se satisfaga la primera prima o se realice la primera aportación, y su extinción, cuando se efectúe cualquier disposición o se incumpla el límite de aportaciones. En el caso de los seguros individuales de vida a largo plazo se entenderá que no hay disposición cuando al vencimiento el importe de la prestación se destine a otro seguro individual de vida a largo plazo con la misma entidad por el mismo sujeto. A efectos de la exención, para el cómputo del plazo de cinco años indicado más arriba se tomará como referencia la primera prima satisfecha al primer seguro.

Los planes de ahorro a largo plazo deberán cumplir los siguientes requisitos:

- Solo se podrá ser titular de forma simultánea de un plan de ahorro a largo plazo.
- Tanto la aportación como la liquidación a vencimiento deberán hacerse en dinero.
- Las aportaciones no pueden ser superiores a 5.000 euros anuales en ningún ejercicio. A estos efectos, no se computarán los rendimientos abonados en la cuenta individual de ahorro a largo plazo ni las reinversiones en un nuevo contrato de seguro en caso

de vencimiento de un seguro individual de vida a largo plazo. La disposición de los fondos solo puede producirse en forma de capital.

- La entidad aseguradora o de crédito debe garantizar la percepción al vencimiento de, al menos, el 85% de las primas o aportaciones. Esta garantía debe recogerse en los contratos de forma expresa y destacada, debiéndose informar también de las condiciones financieras para que antes del vencimiento se disponga del capital o se realicen nuevas aportaciones.

Si la garantía es inferior al 100%, el vencimiento del producto financiero contratado debe ser al menos de un año.

- En los contratos debe señalarse de forma expresa y destacada que solo se puede ser titular de un plan de ahorro a largo plazo al mismo tiempo, del límite cuantitativo anual de aportación, de la imposibilidad de disponer parcialmente del capital y de los efectos fiscales de incumplir estas prohibiciones.

Las entidades que comercialicen estos planes deberán presentar una declaración informativa relativa a los titulares de los mismos en el mes de enero de cada año en relación con la información correspondiente al año inmediato anterior.

#### 1.4.8 Planes individuales de ahorro sistemático

Los planes individuales de ahorro sistemático<sup>7</sup> son seguros de vida destinados a constituir una renta vitalicia asegurada. Los rendimientos generados hasta la constitución de la renta se encuentran exentos siempre y cuando se cumplan determinados requisitos. Uno de esos requisitos establecía que la antigüedad de la primera prima satisfecha debía ser superior a diez años en el momento de la constitución de la renta vitalicia. En línea con los requisitos establecidos para los planes de ahorro a largo plazo, dicho plazo se reduce ahora a cinco años.

Se permite además la aplicación de la referida reducción de plazo a los planes individuales de ahorro sistemático formalizados con anterioridad al 1 de enero de 2016. A este respecto, la transformación de un plan individual de ahorro sistemático contratado antes de 1 de enero de 2016 mediante la modificación de su vencimiento, solo con la finalidad de anticipar la constitución de la renta vitalicia a una fecha que cumpla con el requisito de antigüedad de cinco años, no tendrá efectos tributarios para el tomador.

Asimismo, la disposición transitoria decimosegunda de la Norma Foral del IRPF permite la transformación de los contratos de seguro de vida contratados antes de 1 de enero de 2007 en los que contratante, asegurado y beneficiario sea el propio contribuyente en planes individuales de ahorro sistemático cuando se constituyan las rentas vitalicias siempre que se cumplan ciertos requisitos, entre otros, que hubieran transcurrido más de diez años desde la primera prima. Ahora, este plazo se reduce a cinco años.

---

<sup>7</sup> Regulados en la disposición adicional cuarta de la Norma Foral 13/2013 del IRPF.

## 1.5 Rendimientos de actividades económicas

En el ámbito de los rendimientos de actividades económicas, la modalidad simplificada del método de estimación directa se aplica cuando el contribuyente, además de ejercer su opción por dicha modalidad, no supere el importe de 600.000 euros en el conjunto de sus actividades económicas. La Norma Foral 5/2016 establece que dicho límite no será de aplicación a las actividades agrícolas, ganaderas, forestales y de pesca de bajura.

## 1.6 Ganancias y pérdidas patrimoniales

### 1.6.1 Supuestos de no alteración patrimonial o de no existencia de ganancia o pérdida patrimonial

En los supuestos de división de la cosa común, disolución de la sociedad de gananciales, etc., para que se considere que no existe alteración en la composición del patrimonio del contribuyente se introduce la cautela de que no se produzcan excesos de adjudicación.

La Norma Foral del IRPF ya establecía que se estimaba que no existe ganancia o pérdida patrimonial en la extinción del régimen económico matrimonial de separación de bienes, o del régimen económico patrimonial acordado por la pareja de hecho, cuando por imposición legal o resolución judicial se produjeron adjudicaciones de bienes por causa distinta de la pensión compensatoria entre los cónyuges o los miembros de la pareja de hecho. Ahora se flexibiliza este tratamiento, incluyendo también el caso en que existan compensaciones dinerarias entre cónyuges, igualmente por imposición legal o resolución judicial. Estas compensaciones dinerarias no darán derecho a reducir la base imponible de la persona pagadora ni constituirán renta para la persona perceptora.

### 1.6.2 Transmisiones por mayores de 65 años

Se introduce un nuevo supuesto de exención para las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de cualquier elemento patrimonial por contribuyentes mayores de 65 años, siempre que el importe total obtenido por la transmisión se destine a constituir una renta vitalicia asegurada a su favor, con los siguientes requisitos:<sup>8</sup>

- La renta deberá constituirse en el plazo de seis meses desde la transmisión.
- La cantidad máxima que podrá destinarse a constituir rentas vitalicias será de 240.000 euros. Si, considerando las reinversiones anteriores, se supera este límite, únicamente se considerará exenta la ganancia patrimonial proporcional a la parte del precio que no exceda este límite.
- El contrato de renta vitalicia deberá suscribirse entre el contribuyente, que tendrá la condición de beneficiario, y una entidad aseguradora.

---

<sup>8</sup> Condiciones desarrolladas en el nuevo artículo 49 *bis* del RFIRPF introducido por el Decreto Foral 129/2016, de 29 de julio.

- En los contratos de renta vitalicia podrán establecerse mecanismos de reversión, o períodos ciertos de prestación o fórmulas de contraseguro en caso de fallecimiento, una vez constituida la renta vitalicia.
- La renta vitalicia deberá tener una periodicidad inferior o igual al año y comenzar a percibirse en el plazo de un año desde su constitución. Además, el importe anual de las rentas no podrá decrecer en más de un 5% respecto del año anterior.

El contribuyente deberá comunicar a la entidad aseguradora que la renta vitalicia constituye la reinversión del importe obtenido por la transmisión de elementos patrimoniales. En los casos en los que el importe reinvertido sea inferior al total de lo percibido en la transmisión, únicamente se excluirá de tributación la parte proporcional de la ganancia patrimonial obtenida que corresponda a la cantidad reinvertida.

Cuando la reinversión no se realice en el mismo año de la enajenación, el contribuyente vendrá obligado a hacer constar en la declaración del impuesto del ejercicio en el que se obtenga la ganancia de patrimonio su intención de reinvertir en las condiciones y plazos señalados.

El incumplimiento de cualquiera de las condiciones indicadas, o la anticipación total o parcial de los derechos económicos derivados de la renta vitalicia constituida determinarán el sometimiento a gravamen de la ganancia patrimonial correspondiente, que se imputará al año de su obtención mediante autoliquidación complementaria, con inclusión de intereses de demora. Esta declaración complementaria deberá presentarse entre la fecha en que se produzca el incumplimiento y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al período impositivo en que se produzca dicho incumplimiento.

Las entidades aseguradoras que comercialicen las rentas vitalicias en las que se puede materializar la exención por reinversión deberán remitir una declaración informativa sobre los titulares de las rentas vitalicias y su identificación. La presentación de esta declaración informativa se realizará en el mes de enero de cada año en relación con la información correspondiente al año anterior.

### 1.6.3 Transmisiones de valores no negociados y de acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva

A efectos de la valoración de valores no negociados y acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva, se sustituye la anterior referencia al valor teórico contable por la de patrimonio neto.

## 1.7 Aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social

Como es conocido, la Norma Foral del IRPF establece unos límites a las reducciones a aplicar en la base imponible general por aportaciones y contribuciones a los diferentes sistemas de previsión social contemplados en la propia norma: 5.000 euros anuales para la suma de las aportaciones del contribuyente y 8.000 euros anuales para la suma de las contribuciones empresariales realizadas a su favor, sin que ambas puedan superar el límite conjunto de 12.000 euros anuales. Hasta ahora, la Norma Foral del IRPF contemplaba la posibilidad de que los socios, partícipes, mutualistas o asegurados pudieran reducir en la

base imponible de los cinco ejercicios siguientes las cantidades aportadas que no hubieran podido ser objeto de reducción por exceder del límite citado de 5.000 euros, siempre que se respetara el mismo en dichos ejercicios y el contribuyente no se encontrara en situación de jubilación. (Esta posibilidad de trasladar a ejercicios futuros los excesos sobre los límites de reducción anual no se aplica a las aportaciones empresariales).

Se recoge ahora expresamente, con efectos desde el 1 de enero de 2014, en que entró en vigor la Norma Foral 13/2013 del IRPF, la posibilidad de reducir en los cinco ejercicios siguientes las cantidades aportadas o imputadas a estos sistemas de previsión cuando, sin haberse excedido los límites anteriores, no hubieran podido ser objeto de reducción por insuficiencia de la base imponible general del contribuyente, siempre que en el ejercicio en que se reduzcan el socio, partícipe, mutualista o asegurado no se encuentre en situación de jubilación.

## 1.8 Transparencia fiscal internacional

El régimen de transparencia fiscal internacional experimenta importantes modificaciones en la normativa del Territorio Histórico de Bizkaia.

Se establece, en primer lugar, y en la medida en que se cumplan los requisitos de control y de tributación en el país de residencia establecidos para la aplicación del régimen, que los contribuyentes deberán imputar la **renta total** obtenida por la entidad no residente, cuando esta no disponga de medios materiales y personales para la realización de sus actividades.

No obstante, esta obligación de imputación de la renta total no se aplicará cuando se acredite contar con medios materiales y personales en otra entidad no residente del mismo grupo, o bien se acredite que la constitución y operativa de la entidad responde a motivos económicos válidos.

Tampoco se producirá la imputación en el caso de dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de participaciones si se cumplen los dos requisitos siguientes:

- Proceden de valores que otorguen, al menos, el 5% del capital de una entidad (o del 3% si es cotizada) y se poseen con la finalidad de dirigir y gestionar la participación.
- Los ingresos de las entidades de las que se obtengan las rentas proceden, al menos en el 85%, del ejercicio de actividades económicas.

En el supuesto de entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades de acuerdo con el artículo 42 del Código de Comercio (incluidas las entidades multigrupo y asociadas), los requisitos relativos al porcentaje de participación así como la existencia de una dirección y gestión de la participación se determinarán teniendo en cuenta a todas las entidades que formen parte del mismo.

En el supuesto de no resultar aplicable la imputación de la renta total, se imputará únicamente la **renta positiva derivada de determinadas fuentes**. A las actualmente previstas (titularidad de bienes inmuebles no afectos a actividades económicas, participación en fondos propios de entidades y cesión a terceros de capitales propios, así

como actividades crediticias, financieras, aseguradoras y de prestación de servicios que generen gastos en entidades residentes vinculadas), se añaden las procedentes de las siguientes fuentes:

- Operaciones de capitalización y seguro que tengan como beneficiaria a la propia entidad.
- Propiedad industrial e intelectual, asistencia técnica, bienes muebles o derechos de imagen (salvo que sea de aplicación el régimen de imputación para estos).
- Instrumentos financieros derivados.

El régimen no se aplica cuando las rentas susceptibles de imputación no superen el 15% de la renta total obtenida por la entidad no residente. Sin embargo, esta excepción no se aplicará en el caso de rentas derivadas de actividades crediticias, financieras, aseguradoras y prestación de servicios generadoras de gastos en entidades residentes vinculadas. Asimismo, se ha eliminado el supuesto de no aplicación del régimen cuando las rentas susceptibles de imputación no superen el 4% de los ingresos totales de la entidad no residente.

## 2. Impuesto sobre sociedades

### 2.1 Socios de sociedades civiles con objeto mercantil

Se recoge en el Impuesto sobre Sociedades un régimen para los socios personas jurídicas de sociedades civiles con objeto mercantil análogo al que hemos descrito en el apartado 1.1 para el caso de socios que sean personas físicas.

### 2.2 Base imponible

#### 2.2.1 Amortización de activos intangibles

La Ley 22/2015, de 20 de junio, de Auditoria de Cuentas, modificó, para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2016, el tratamiento contable de los activos intangibles. Desaparece la distinción entre intangibles de vida útil definida e indefinida y todos ellos tendrán la consideración de amortizables.

Para adecuar el tratamiento fiscal de estos activos a dicha reforma contable, se establece que serán deducibles las dotaciones para la amortización del inmovilizado intangible que se correspondan con su vida útil, excepto las correspondientes al fondo de comercio<sup>9</sup>. En los casos en que dicha vida útil no se pueda estimar de manera fiable, será deducible la dotación para su amortización con el límite anual máximo de la décima parte de su importe.

<sup>9</sup> Ver apartado siguiente.

Desaparece la regulación específica de las aplicaciones informáticas, por lo que su amortización se regirá por las reglas anteriores.

En el caso de activos intangibles adquiridos a sociedades del mismo grupo, solo será deducible la amortización correspondiente al precio de adquisición del activo pagado por la transmitente a personas o entidades no vinculadas. Desaparece la mención expresa a la posibilidad de deducir las amortizaciones que correspondan a una pérdida irreversible.

### 2.2.2 Fondo de comercio

No será deducible la amortización contable del fondo de comercio, pero podrá deducirse extracontablemente hasta un 12,50% anual de su importe. Desaparece la necesidad de dotar una reserva indisponible.

Cuando la entidad transmitente y adquirente formen parte de un grupo de sociedades, solo será deducible en la cuantía correspondiente al precio de adquisición pagado por la transmitente a personas o entidades no vinculadas.

### 2.2.3 Fondo de comercio financiero

Deja de ser deducible la depreciación de la participación debida a la pérdida de valor del fondo de comercio financiero, pero se mantiene la posibilidad de deducirlo a través de ajustes extracontables con el límite del 12,50% anual. La reversión de dichos ajustes solo se establece para el caso de transmisión de la participación.

### 2.2.4 Microempresas

Las microempresas son aquellas sociedades que, individualmente consideradas, cuentan con un volumen de operaciones inferior a dos millones de euros y un promedio de plantilla inferior a diez personas.

Uno de los principales incentivos fiscales para dichas entidades es la posibilidad de deducir hasta el 20% de su base imponible sin necesidad de justificación, en concepto de compensación tributaria por las dificultades inherentes a su reducida dimensión.

Como novedad, no deben tenerse en cuenta como parte de la base imponible positiva sobre la que se calcula dicha deducción las imputaciones de rentas que se realicen a la microempresa por transparencia fiscal internacional o por agrupaciones de interés económico o uniones temporales de empresas.

### 2.2.5 Cánones nocionales

Se mantiene la posibilidad de deducir el 5% del precio de adquisición o coste de producción de su propiedad intelectual o industrial, en tanto que la misma se aplique en el desarrollo de una actividad económica. El límite máximo de tal reducción es el 0,5% del volumen de ingresos de la actividad económica en cuyo desarrollo se aplique la citada propiedad intelectual o industrial. Si la reducción anterior no alcanza dicho límite, se podrá reducir la diferencia por la utilización de las marcas registradas por la entidad que hayan sido generadas por la misma y que se hubieran aplicado en el desarrollo de su actividad económica.

No obstante, esta posibilidad se regula como una norma especial en materia de gastos, deslindándose por tanto del régimen de reducción de los ingresos de la propiedad industrial<sup>10</sup>.

La aplicación de este incentivo fiscal se configura como una de las opciones tributarias que no pueden modificarse una vez finalizado el período voluntario de liquidación del impuesto.

### 2.2.6 Eliminación de la doble imposición

Se introducen correcciones técnicas que eliminan las limitaciones que existían respecto de la no aplicación de la exención para evitar la doble imposición de dividendos en las dos situaciones siguientes:

- Respecto de las rentas derivadas de la reducción de capital o de la distribución de la prima de emisión de acciones y participaciones, cuando no llevaban aparejada la devolución de aportaciones a los socios. Se trataba de una limitación innecesaria, puesto que las operaciones de reducción de capital con finalidad distinta de la devolución de aportaciones no determinan rentas integrables en la base imponible para los socios.
- Respecto de los dividendos cuando, con anterioridad a su distribución, se hubiera realizado una reducción de capital para constituir reservas o compensar pérdidas incurridas en ejercicios anteriores, un traspaso de la prima de emisión a reservas, o una aportación de los socios para reponer el patrimonio. En este caso la limitación a la exención del dividendo producía un perjuicio añadido al socio receptor del mismo, en la medida en que una eventual pérdida por deterioro de la participación, motivada por la reducción de los fondos propios de la sociedad participada con motivo de la distribución del dividendo no resultaba fiscalmente deducible. Dado que dicho deterioro no es deducible fiscalmente, se elimina la limitación a la exención sobre el dividendo que motiva dicho deterioro.

### 2.2.7 Reducción de ingresos de la propiedad industrial

Siguiendo las directrices del plan BEPS de la OCDE, se modifica el régimen internacionalmente conocido como *patent box*, consistente en una reducción en la base imponible de las rentas derivadas de la cesión a terceros del uso de la propiedad intelectual o industrial.

El porcentaje de reducción sobre el ingreso se eleva hasta el 70%, tanto para el caso de que el intangible haya sido desarrollado por la propia entidad cedente, como para el caso de que su desarrollo haya sido subcontratado con terceros.

Para los casos en que el intangible se desarrolle, al menos parcialmente, por entidades vinculadas a la cedente, se introduce una limitación a la base sobre la que se puede aplicar la reducción (*nexus approach*). En estos casos, cuando el coste de desarrollo del intangible incurrido mediante subcontratación a empresas vinculadas exceda del 30% de

---

<sup>10</sup> Ver apartado 2.2.7.

los costes de generación de dicho activo incurridos por la entidad cedente o subcontratados con terceros no vinculados, la reducción se minorará en la proporción que dicho exceso represente sobre el total de gastos incurridos en la generación del activo.

**Ejemplo:**

	Supuesto 1	Supuesto 2
Gastos propios incurridos	50,00	50,00
Gastos subcontratados a terceros no vinculados	<u>27,00</u>	<u>20,00</u>
Subtotal	77,00	70,00
Gastos subcontratados a sociedades vinculadas	<u>23,00</u> 30%	<u>30,00</u> 43%
Total gastos generación del intangible	100,00	100,00
Gastos máximos subcontratados con vinculadas	23,10 30%	21,00 30%
Exceso de gastos subcontratados con vinculadas	0,00	9,00
Prorrata aplicable sobre la renta	0%	9%
Renta positiva derivada de la cesión (10%)	10,00	10,00
Base de la reducción	10,00	9,10
Reducción (%)	70%	70%
Reducción	<u>7,00</u>	<u>6,37</u>
Ingreso computable	3,00	3,63

En línea con las directrices BEPS, se eliminan las marcas y otros intangibles de carácter comercial del elenco de elementos cuya cesión permite aplicar la reducción.

Si el contribuyente hubiera integrado en su base imponible rentas negativas derivadas de activos intangibles susceptibles de aplicar este régimen, en sucesivos ejercicios integrará las rentas positivas derivadas de la cesión de dichos activos sin posibilidad de aplicar la reducción, hasta igualar el importe de la renta negativa previamente integrada.

Se establece un régimen transitorio para las cesiones de este tipo de activos realizadas con anterioridad a 1 de julio de 2016, según el cual podrán aplicar hasta el 30 de junio de 2021 el régimen previamente vigente.

## 2.3 Reglas de valoración y medidas antiabuso

### 2.3.1 Operaciones vinculadas

En materia de operaciones vinculadas, como novedad más destacada, se establece la obligación de presentar el denominado informe país-por-país, pero la Norma Foral 5/2016 también amplía el rango de métodos de valoración aplicables, modifica los supuestos para la consideración de entidad vinculada, añade otras obligaciones de documentación e introduce nuevas limitaciones cuantitativas de las sanciones.

#### 2.3.1.1 Nuevos métodos de valoración

La Norma Foral 5/2016 admite, como complemento a los métodos de valoración tradicionales (es decir, el método del precio libre comparable, coste incrementado, precio de reventa, distribución del resultado y margen neto del conjunto de

operaciones), utilizar con carácter subsidiario otros métodos y técnicas de valoración generalmente aceptados, siempre que respeten el precio de libre competencia. De este modo, se estaría dando entrada, entre otros, a técnicas de valoración mediante la actualización de flujos futuros o la tasa interna de retorno.

### 2.3.1.2 Modificaciones en la consideración de entidad vinculada

Se excluye de la consideración de operación vinculada la retribución que los consejeros y administradores sociales perciban por el ejercicio de sus funciones. No obstante, seguirán teniendo la consideración de partes vinculadas a otros efectos.

Asimismo, desaparecen los siguientes supuestos de vinculación:

- Una entidad y los socios o partícipes de otra entidad, cuando ambas entidades pertenecieran a un grupo.
- Una entidad y determinados parientes<sup>11</sup> de los socios, partícipes, consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.

Por último, y no por ello menos importante, se modifica el porcentaje de participación directa a partir del cual una entidad y sus socios tienen la consideración de partes vinculadas, que pasa del 5% al 25%. De este modo, tanto en participaciones directas como en indirectas el porcentaje de participación a partir del cual una entidad y sus socios tienen la consideración de vinculadas es el 25%.

### 2.3.1.3 Nuevas obligaciones de documentación

La Norma Foral 5/2016 incluye nuevas obligaciones de documentación en materia de operaciones vinculadas:

- Informe país-por-país

La principal novedad en materia de documentación de operaciones vinculadas es la de añadir un tercer informe, el informe país-por-país, en el cual el grupo de sociedades deberá recoger la siguiente información financiera y fiscal desglosada por países:

- Ingresos brutos con vinculadas
- Ingresos brutos con terceros
- Resultados antes de impuestos
- Impuesto sobre beneficios satisfecho

---

<sup>11</sup> Cónyuges, parejas de hecho o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad o por la relación que resulte de la constitución de aquella, hasta el tercer grado.

- Retenciones soportadas
- Impuesto sobre beneficios devengado
- Capital y fondos propios
- Plantilla media
- Activos materiales distintos de la tesorería y los derechos de crédito
- Inversiones inmobiliarias

Con esta información se trata de que las administraciones tributarias puedan tener una visión global de dónde las multinacionales cuentan con recursos, dónde declaran beneficios y dónde tributan.

El informe país-por-país se presentará por la sociedad cabecera del grupo a la administración tributaria de su Estado de residencia, que deberá compartir esta información con las administraciones tributarias de los demás Estados en que opere el grupo. Asimismo, se prevén mecanismos subsidiarios para el caso de que la sociedad matriz resida en un territorio que no exija la presentación de esta información o no la comparta con otras administraciones. También deberá presentar este informe la entidad residente que haya sido designada para el cumplimiento de esta obligación por su entidad matriz no residente.

En cualquier caso, de acuerdo con BEPS, quedan exonerados de esta obligación los grupos cuya cifra de negocios sea inferior a 750 millones de euros.

La presentación de este informe será obligatoria para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2016 y el plazo para presentarlo será de doce meses desde la finalización del período impositivo.

Adicionalmente, toda entidad residente en territorio español que forme parte de un grupo obligado a presentar el informe país-por-país deberá comunicar a la Administración tributaria la identificación y el territorio de residencia de la entidad de su grupo obligada a elaborar esta información. Esta comunicación deberá realizarse antes de la finalización del período impositivo al que se refiera la información. Es decir, esta comunicación deberá realizarse ya para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2016 y deberá presentarse dentro del propio ejercicio.

- La información relativa al grupo, que recoge la información relevante para todos los miembros del grupo de sociedades, deberá recoger nueva información, entre la cual cabría destacar dos novedades: la necesidad de incluir una explicación de las actividades principales del grupo y de los principales mercados geográficos en los que opera junto con las fuentes principales de beneficios, así como una descripción general de la estrategia global del grupo en relación con el desarrollo, propiedad y explotación de activos intangibles, incluyendo la localización de las principales instalaciones en las que se realicen y dirigen las actividades de I+D.

- La información específica del contribuyente, que recoge el análisis de las operaciones vinculadas realizadas entre el contribuyente y sus entidades vinculadas, también deberá recoger nueva información. A este respecto, es reseñable la necesidad de conciliación entre los datos que contienen los estados financieros y los utilizados en el informe de precios de transferencia, así como la inclusión de una descripción detallada del método de valoración elegido en caso de que difiera de los contemplados en la Norma Foral. Esta modificación se introduce a raíz de la posibilidad que contempla esta Norma Foral de utilizar otros métodos y técnicas de valoración generalmente aceptados distintos a los métodos de valoración tradicionales.

#### 2.3.1.4 Limitación cuantitativa de las sanciones

Se establecen nuevos límites para la cuantía de las sanciones en materia de documentación de operaciones vinculadas. Así, manteniendo el importe de la sanción (1.500 euros por cada dato y 15.000 euros por conjuntos de datos), esta tendrá como límite máximo la menor de las siguientes cuantías:

- 10% del importe conjunto de las operaciones sujetas al IRPF, el Impuesto sobre la Renta de No Residentes o el Impuesto sobre Sociedades realizadas en el ejercicio.
- 1% del volumen de operaciones de la entidad.

Sin embargo, cuando se practiquen correcciones valorativas, esta nueva regla no limitará la cuantía de la sanción del 15% de la corrección valorativa.

#### 2.3.2 Transparencia fiscal internacional

En relación con la transparencia fiscal internacional se recogen en el Impuesto sobre Sociedades modificaciones análogas a las expuestas en el apartado 1.8 para el caso de las personas físicas.

#### 2.3.3 Reglas de valoración: operaciones de aumento de capital por compensación de créditos

Las operaciones de aumento de capital por compensación de créditos deben valorarse por el importe de dicho aumento desde el punto de vista mercantil, con independencia de su valoración contable.

#### 2.4 Reglas de imputación temporal: operaciones de quita y espera

La imputación de los ingresos contables derivados de operaciones de quita y espera al amparo de la Ley Concursal se producirá a medida que se deban registrar con posterioridad los gastos financieros asociados a la deuda.

#### 2.5 Deducciones por actividades de investigación, desarrollo e innovación

Los contribuyentes que, sin ejecutar materialmente los proyectos de investigación, desarrollo e innovación, participen en su financiación podrán aplicarse la correspondiente deducción, en lugar de los contribuyentes que los realicen.

Los principales requisitos para ello son los siguientes:

- Los contribuyentes que realicen el proyecto y quienes lo financien deben suscribir previamente un contrato de financiación en el que se precisen, entre otros, la identidad de los participantes, la descripción del proyecto, su presupuesto y su forma de financiación. Deberán especificarse, en particular, las cantidades que aporte el contribuyente que realiza el proyecto, las que aporte el contribuyente que participe en su financiación y las que correspondan a créditos de instituciones financieras, subvenciones y otras medidas de apoyo.
- Con anterioridad a la firma de dicho contrato, será preceptiva la obtención de un informe motivado acerca de la calificación del proyecto.
- Dicho informe deberá comunicarse a la administración tributaria con anterioridad a la finalización del período impositivo en el que comience del desarrollo del proyecto.
- Los contribuyentes que participen en la financiación del proyecto no podrán adquirir derechos de propiedad intelectual o industrial respecto de los resultados del mismo, cuya propiedad deberá recaer en todo caso en el contribuyente que lo realice.

La deducción atribuible al financiador del proyecto no podrá superar, en términos de cuota, el importe resultante de multiplicar por 1,20 el importe de las cantidades por él desembolsadas para la financiación del proyecto. El exceso sí podrá ser aplicado por el contribuyente que ejecute materialmente el proyecto.

Esta nueva modalidad de deducción será aplicable para periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2017.

## 2.6 Agrupaciones de interés económico

Se establece un límite máximo para la imputación por las agrupaciones de interés económico a sus socios de sus bases imponibles negativas y deducciones.

En los casos en los que, conforme a los criterios contables, las aportaciones de los socios de las agrupaciones de interés económico deban ser calificadas como instrumentos de patrimonio con características especiales, la imputación de bases imponibles negativas y deducciones sobre la cuota no podrá exceder del importe resultante de multiplicar por 1,20 el importe de las aportaciones desembolsadas.

Además, el valor de adquisición del socio en la entidad se minorará, hasta su anulación, en el importe de las pérdidas sociales, de las bases imponibles negativas y de las deducciones que le hayan sido imputadas en el período de tenencia de la participación, integrándose en su base imponible el correspondiente ingreso financiero.

### 3. Régimen fiscal de cooperativas

Las cooperativas especialmente protegidas disfrutaban en el Impuesto sobre Sociedades de una deducción especial del 50% de la cuota líquida (del 75% para las explotaciones asociativas prioritarias). A los efectos de la aplicación de las deducciones generales con límite sobre cuota, la Norma Foral 5/2016 establece que este límite se aplica, con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2015, sobre la cuota resultante una vez aplicada dicha deducción especial.

Adicionalmente, con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2016, se configuran los incentivos fiscales reconocidos a las cooperativas como opciones que deben ejercitarse con la presentación de la autoliquidación:

- La opción ejercitada por la libertad de amortización prevista para los elementos de activo fijo nuevo adquiridos en el plazo de tres años a partir de la fecha de su inscripción en el Registro de Cooperativas correspondiente puede modificarse una vez finalizado el plazo voluntario de declaración, siempre que no se haya producido un requerimiento previo de la Administración tributaria.
- La opción por la deducción especial del 50% no puede modificarse una vez finalizado el plazo voluntario de declaración.

### 4. Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo

La Norma Foral 5/2016 configura como opciones que deben ejercitarse con la presentación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, sin que puedan modificarse una vez finalizado el plazo voluntario de declaración, los incentivos fiscales derivados de contribuciones a entidades no lucrativas, así como la deducción de los gastos realizados para fines de interés general.

### 5. Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados

#### 5.1 Bonificación para las sociedades laborales

La Norma Foral 6/1997 preveía para las sociedades laborales una bonificación del 99% para las cuotas que se devengarán por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas por la adquisición de bienes y derechos provenientes de la empresa de la que procediera la mayoría de los socios trabajadores. La Norma Foral 5/2016 deroga la Norma Foral 6/1997,

pero recoge introduce esta bonificación en la propia Norma Foral del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (Norma Foral 1/2011, de 24 de marzo).

## **6. Impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana**

### **6.1 Exención en la dación en pago de la vivienda habitual**

Se establece la exención en el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana de las transmisiones realizadas por personas físicas con ocasión de la dación en pago de la vivienda habitual del deudor hipotecario o del garante del mismo, para la cancelación de deudas garantizadas con hipoteca que recaiga sobre la misma, con excepción de las contraídas con entidades de crédito o con cualquier entidad que, de manera profesional, realice la actividad de concesión de préstamos o créditos hipotecarios. Asimismo, se establece la exención para las transmisiones de la vivienda realizadas en ejecuciones hipotecarias judiciales o notariales.

Para tener derecho a la exención se requiere que el deudor o garante transmitente o cualquier otro miembro de su unidad familiar no disponga, en el momento de poder evitar la enajenación de la vivienda, de otros bienes o derechos en cuantía suficiente para poder satisfacer la totalidad de la deuda hipotecaria.

## **7. Impuesto sobre actividades económicas**

### **7.1 Potencia instalada: hornos con cámaras de utilización alternativa**

El anteproyecto de la Norma Foral contenía precisiones de carácter técnico para la determinación de la potencia instalada a efectos del Impuesto sobre Actividades Económicas. En concreto, se aclaraba que en el supuesto de hornos dotados de dos o más cámaras o cubas que solamente pudieran ser objeto de utilización alternativa, pero no simultánea, para determinar la potencia instalada se debía computar la potencia máxima utilizable en cada momento, sin que debieran adicionarse las de los elementos que no pudieran ser objeto de utilización simultánea.

Sorprendentemente, y aunque en el preámbulo de la Norma Foral 5/2016 se anuncian modificaciones en este sentido, finalmente no se han recogido en su articulado.

Síguenos:



[www.garrigues.com](http://www.garrigues.com)

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

© Garrigues, 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 Garrigues.

Hermosilla, 3 - 28001 Madrid (España) - T +34 91 514 52 00

## ABREVIATURAS

<b>BOB</b>	Boletín Oficial de Bizkaia
<b>IRPF</b>	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
<b>IRNR</b>	Impuesto sobre la Renta de No Residentes
<b>NFIS</b>	Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades
<b>OCDE</b>	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
<b>RIRPF</b>	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Decreto Foral 47/2014, de 8 de abril