

NORMA FORAL 5/2016, DE 14 DE NOVIEMBRE, DE APROBACIÓN EN EL AÑO 2016 DE DETERMINADAS MODIFICACIONES TRIBUTARIAS

(BOG 18 NOVIEMBRE DE 2016)

Las Juntas Generales de Gipuzkoa aprobaron el pasado 14 de noviembre 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.

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, y la posibilidad de trasladar a los financiadores de proyectos de investigación, desarrollo e innovación la deducción generada por los mismos. Por otro lado, cabe mencionar que Gipuzkoa no recupera el apartado 4 del artículo 37 relativo a los cánones nocionales (suprimido por la Norma Foral 3/2016 que adaptaba el ordenamiento tributario foral a diversos acuerdos alcanzados en el seno de la OCDE así como a directivas y sentencias de la Unión Europea), separándose de la regulación sobre este aspecto vigente en Bizkaia donde la Norma Foral de medidas tributarias aprobada en este territorio histórico lo ha mantenido (ahora, como un nuevo apartado en las normas especiales en materia de gastos).

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. No obstante, existen algunas excepciones a las que haremos debida referencia, que entrarán en vigor a partir del 1 de enero de 2017.

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 guipuzcoana, por lo que sus rentas seguirán estando sometidas al régimen de atribución de rentas.

No obstante, no se puede obviar el hecho de que algunos de los contribuyentes guipuzcoanos, 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, 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 guipuzcoanos aplicarán el tratamiento fiscal previsto en la Ley estatal.

1.2 Rentas exentas

Se introducen los siguientes nuevos supuestos de rentas exentas:

- 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 63/2006¹.
- 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.
- Los rendimientos percibidos por el desempeño de funciones de monitorado, arbitraje, juez o jueza, delegado o delegada, responsable deportivo, dirección técnica federativa y entrenador o entrenadora en la ejecución del programa de deporte escolar o de actividades para deportistas en edad escolar autorizadas por la Diputación Foral de Gipuzkoa o en la ejecución de las actividades de las federaciones deportivas territoriales, con el límite del salario mínimo interprofesional.
- Por lo que respecta a las indemnizaciones por despido o cese del trabajador, se asimilan a los despidos colectivos y despidos o ceses por causas objetivas, los planes estratégicos de recursos humanos de las Administraciones públicas basados en alguna de las causas previstas en el artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores.
- 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.
- Por último, si bien con efectos 1 de enero de 2017, se declaran exentas las rentas generadas por la cuenta de depósito o el seguro de vida a través del cual se instrumenta la nueva figura que se crea denominada “Plan de Ahorro a Largo Plazo” en las condiciones que se establecen.²

¹ 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.

² Instrumento de ahorro al que nos referimos más adelante (apartado 1.3.4).

1.3 Rendimientos de capital mobiliario

1.3.1 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 y de la distribución de prima de emisión era el siguiente:

- 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.

Con efectos a partir de 1 de enero de 2017, 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 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:

- 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.

1.3.2 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.

1.3.3 Seguros de vida de capital diferido

Con efectos a partir de 1 de enero de 2017, 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).

1.3.4 Planes de ahorro a largo plazo

Con efectos a partir de 1 de enero de 2017, 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 1.2 anterior).

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 2017 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 Ganancias y pérdidas patrimoniales

1.4.1 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.

1.4.2 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.

1.5 Transparencia fiscal internacional

Con efectos a partir de 1 de enero de 2017, el régimen de transparencia fiscal internacional experimenta importantes modificaciones en la normativa del Territorio Histórico de Gipuzkoa.

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 Auditoría 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 comercio³. 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.

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.

³ Ver apartado siguiente.

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 Gastos no deducibles

Se suprime el apartado en virtud del cual tenían la consideración de gastos no deducibles aquellos gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico, entre los que la Hacienda Foral de Gipuzkoa consideraba incluidos los intereses de demora.

2.3 Reglas de valoración y medidas antiabuso

- Operaciones vinculadas

En materia de operaciones vinculadas, la Norma Foral 5/2016 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.

- 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.

- 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 parientes⁴ 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%.

- Nuevas obligaciones de documentación

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

- 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.

⁴ 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.

- 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.

- 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.

2.4 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 1.5 para el caso de las personas físicas.

2.5 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.

2.6 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.

2.7 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.

2.8 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. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Se elimina la previsión en virtud de la cual podía acordarse el aplazamiento de pago de las cuotas resultantes por herencia o legado en nuda propiedad hasta la consolidación de dominio, siempre que el documento hubiera sido presentado y se solicitara en los plazos indicados, el interesado declarara carecer de bienes bastantes para satisfacerlo y fuera posible garantizar el pago mediante hipoteca legal, especial sobre otros bienes o fianza bancaria de carácter solidario.

4. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

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 introduce esta bonificación en la propia Norma Foral del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Asimismo, se elimina el requisito en virtud del cual, para la exención de las primeras copias de escrituras notariales que documenten créditos hipotecarios, el importe del crédito debía destinarse a la adquisición de vivienda habitual.

5. Impuesto sobre Actividades Económicas

Se introducen determinadas precisiones de carácter técnico en relación con la aplicación de la exención, durante los dos primeros periodos impositivos, por el inicio del ejercicio de una actividad. En este sentido, se precisa que no se entenderá que se inicia una actividad económica, cuando la misma se haya desarrollado con anterioridad directamente o indirectamente por el contribuyente.

Por otro lado, si bien 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 que ponían fin a un problema que existía en supuestos de hornos dotados de dos o más cubas que no podían funcionar simultáneamente y que había supuesto actas de muy elevada cuantía en empresas siderúrgicas de nuestro entorno, finalmente la Norma Foral, no los ha recogido en su articulado.

6. Régimen fiscal de cooperativas

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.

7. 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.

Síguenos:



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

BOG	Boletín Oficial de Gipuzkoa
CIALP	Cuenta Individual de Ahorro a Largo Plazo
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
SIALP	Seguro individual de vida a largo plazo