

Un comentario sobre las modificaciones introducidas por la Norma Foral 5/2002, de 30 de abril, de Medidas Tributarias en 2002, en la regulación del Impuesto sobre Sociedades.

José Luis Vivanco Mugarza

Conocida la dificultad que supone enfrentarse al estudio pormenorizado de aquellas normas que contienen modificaciones en la regulación de los tributos, máxime cuando éstas son tan abundantes como en el caso que nos ocupa (el art. 5 de la NF 5/2002, de 20 de abril, de Medidas Tributarias en 2002, dedicado al Impuesto sobre Sociedades, se divide en 48 apartados), la pretensión de este trabajo no es otra que la de facilitar ese estudio —y si el buen tino me ayuda— la comprensión de las modificaciones que la mencionada Norma Foral ha introducido, con efectos para los ejercicios iniciado a partir del 1 de enero de 2002, en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades.

Así que como la tarea es larga y el tiempo escaso, comienzo sin más preámbulos.

UNO. ENTIDADES EXENTAS.

(Apartado 1). Se reestructura el art. 9 de la NF 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades¹, en el que se recoge la enumeración de aquellas entidades que quedan exentas del impuesto, sin mayores modificaciones que las que afectan a los “entes públicos” a los que ahora se exige que sean entidades de derecho público para gozar de la exención y la introducción de una exención específica para las Autoridades Portuarias que habían quedado en un ámbito de cierta indefinición al respecto después de la modificación de la LEY DE PUERTOS.

DOS. DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE.

(Apartados 2 y 45). Se modifica la redacción del art. 10 para introducir dentro de los regímenes de determinación de la base imponible el régimen de estimación objetiva. Esta reaparición del régimen de estimación objetiva como método de determinación de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades, parece estar motivada por la próxima aprobación de un nuevo régimen especial —conocido coloquialmente como “tax tonnage” o “tasa de tonelaje”— que contemplará la posibilidad de que determinadas empresas navieras relacionadas exclusivamente con el sector del transporte marítimo determinen su base imponible mediante un sistema objetivo basado en las toneladas de registro bruto de los buques que posean. Este régimen especial, al igual que el “tax lease”, se engloba dentro de las medidas de política fiscal adoptadas ya por otros países de la unión europea para potenciar el sector del transporte marítimo. Llama la atención que esta modificación contempla la posibilidad de que mediante el régimen de estimación objetiva se determine la totalidad o parte de la base imponible lo que me lleva a pensar que las empresas afectadas deberán determinar, a estos efectos, dos resultados contables, uno referido a la actividad o actividades que puedan acogerse a este régimen y otro que recoja el resto del resultado. Imagino que el régimen especial de “tax tonnage o tasa de tonelaje” nos aclare esta y otras cuestiones.

En relación también con la base imponible, se produce otra modificación que encontramos en el apartado 45 del art. 3, en el que al dar nueva redacción al art. 135 de la Norma Foral del Impuesto, establece que la Administración tributaria está facultada para determinar la base imponible. La redacción anterior se refería a la determinación del resultado contable por lo que ahora parece ajustarse mejor a lo que, para estos efectos, se establece la NF 3/1986, de 26 de marzo, General Tributaria.

TRES. CORRECCIONES DE VALOR POR PÉRDIDAS PRODUCIDAS EN LOS ELEMENTOS PATRIMONIALES.

(Apartado 3). En el art. 12 de la Norma Foral del Impuesto se introduce un nuevo supuesto que, a mi juicio, no encaja demasiado con el enunciado del artículo pues no se trata en sentido estricto de un caso de corrección

1. A partir de ahora Norma Foral del Impuesto.

del resultado contable derivado de una pérdida en el valor de un elemento patrimonial.

El nuevo supuesto recoge la posibilidad de amortizar anualmente un 5 por 100 del denominado fondo de comercio financiero¹ que se ponga de manifiesto en la adquisición de una participación igual o superior al 5 por 100 en el capital o los fondos propios de una entidad no residente en territorio español. Además, este nuevo precepto prevé que la mencionada amortización pueda realizarse con independencia de la evolución que sufra la entidad participada, pues se declara compatible con la provisión por depreciación de la cartera de valores, y con independencia, así mismo, de su inscripción contable. Son precisamente estas dos cuestiones en las que me baso para afirmar que no nos encontramos ante un supuesto de corrección valorativa.

CUATRO. PROVISIONES PARA RIESGOS Y GASTOS.

(Apartado 4). Se añade un inciso final al apartado 3 del art. 13 de la Norma Foral del Impuesto, al objeto de dar cobertura a la posibilidad de deducir fiscalmente las contribuciones extraordinarias que los promotores de planes de pensiones realicen para cubrir los déficits que, sobre el cálculo inicial realizado para cubrir las contingencias por futuras prestaciones, pudieran producirse. La característica y excepcionalidad de esta deducción estriban en que no requiere la imputación fiscal de dichas contribuciones a los partícipes. Estas contribuciones extraordinarias se regulan en el art. 5.3.d) de la Ley 8/1987, de 8 de junio, de regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, redactado por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, para el ejercicio 2002.

CINCO. SUBCAPITALIZACIÓN.

(Apartado 5). Se modifica el apartado 3 del art. 21 que regula el tratamiento fiscal de la subcapitalización, para eliminar el requisito, hasta ahora existente, de que mediara un convenio para evitar la doble imposición con el país de residencia de la entidad vinculada a los efectos de poder presentar ante la administración tributaria una solicitud para la aplicación de un coeficiente distinto de 3 para el cálculo de la parte del endeudamiento remunerado que debe considerarse como pago de dividendos por parte de la residente.

En paralelo a la eliminación de este requisito se establece la imposibilidad de aplicar el procedimiento de solicitud previa cuando las operaciones se realicen con residentes en países o territorios calificados como paraísos fiscales.

SEIS. REINVERSIÓN DE BENEFICIOS EXTRAORDINARIOS.

La modificación del art. 22 de la Norma Foral del Impuesto, referido a la reinversión de beneficios extraordinarios, constituye una de las novedades de mayor calado de las medidas que analizamos.

Primero. (Apartado 6). Efectivamente, esta modificación pone fin al régimen general de diferimiento de las plusvalías² obtenidas en la transmisión de elementos patrimoniales de inmovilizado material e inmaterial y de determinados valores³ y pone fin, así mismo, al régimen residual de exención aplicable únicamente en los casos de transmisiones onerosas de buques afectos a la navegación o pesca con fines comerciales y en el régimen especial de pequeñas y medianas empresas, si bien en este último caso, con una limitación de 50 millones de pesetas en el importe de la plusvalía susceptible de quedar exenta. Tanto el diferimiento como la exención estaban condicionadas a la reinversión del importe obtenido en la enajenación.

Este beneficio fiscal, destinado a incentivar la renovación de los activos empresariales —que se concretaba, en su modalidad de diferimiento, en una ayuda de carácter financiero en tanto que la renta generada se integraba en la base imponible, en general, por séptimas partes en siete ejercicios difiriendo así el pago del impuesto—, se sustituye por un incentivo más atractivo para las empresas que deja exenta, total o parcialmente, la plusvalía obtenida en la transmisión de elementos patrimoniales del activo material o inmaterial y ciertos valores, en

1. Se entiende por Fondo de Comercio Financiero aquella parte del sobreprecio que se satisface por encima del valor teórico de la participación adquirida y que no puede ser imputada a ningún bien o derecho de la entidad participada.

2. En sentido estricto debería referirse siempre a la renta fiscal (renta fiscal = renta obtenida en la transmisión, corregida en el importe de la depreciación monetaria) que es la magnitud susceptible de “no integración” en la base imponible, sin embargo me tomaré la licencia de utilizar los términos plusvalías o beneficios extraordinarios para referirme a ese concepto.

3. Se trataba de valores que representan una participación igual o superior al 5 por 100 en el capital o los fondos propios de cualquier entidad y que se haya adquirido con, al menos, un año de anterioridad a su transmisión.

los siguientes términos:

Ámbito de la exención

Pueden acogerse a la exención los beneficios extraordinarios obtenidos en la transmisión onerosa de:

- a) Elementos patrimoniales del inmovilizado material afecto a las explotaciones económicas realizadas por los sujetos pasivos.
- b) Elementos patrimoniales del inmovilizado inmaterial también afecto.
- c) Participaciones iguales o superiores al 5 por 100 en el capital o los fondos propios de cualquier clase de entidad, siempre que se hubieran adquirido al menos un año antes de la transmisión que genera la plusvalía.

Alcance de la exención

- a) En el caso de elementos patrimoniales del activo material o inmaterial la exención alcanza el total de la plusvalía obtenida.
- b) En el caso de transmisión de valores, la exención se cifra en el 50 por 100 de la plusvalía.

Requisito de reinversión

Para gozar de la exención, con el alcance que en cada caso corresponda, la norma exige que el total del importe obtenido en la transmisión se reinvierta en otros elementos patrimoniales del activo fijo material o inmaterial o en valores que otorguen al menos un 5 por 100 en el capital o los fondos propios de cualquier tipo de entidades.

Plazo para la reinversión

La reinversión debe realizarse en un plazo de 4 años que comprende el año anterior a la fecha de la transmisión que genera la renta y los tres posteriores.

A estos efectos, la norma establece que la reinversión se entiende realizada en el momento en el que los bienes adquiridos son “puestos a disposición” por parte de la transmitente.

Permanencia de los bienes

Los elementos patrimoniales en los que se haya materializado la reinversión deben permanecer en el patrimonio del sujeto pasivo durante el menos:

- a) En general 5 años.
- b) En el caso de bienes muebles 3 años.

Excepciones:

Como viene siendo habitual en estos casos, la norma introduce dos lógicas excepciones a los plazos obligatorios de permanencia.

- a) la primera hace mención a los casos en que se produzca una pérdida justificada de los bienes, y
- b) la segunda es para el caso en el que los bienes en los que se materializa la reinversión tengan establecidos periodos de amortización inferiores a los plazos exigidos.

Reinversión parcial

La nueva medida contempla, al igual que la anterior, el supuesto de que la entidad no reinvierta la totalidad del importe obtenido en la transmisión de los elementos patrimoniales, estableciendo para este caso la lógica regla de proporcionalidad.

Nada se dice sobre el tratamiento de las cantidades invertidas que excedan el importe obtenido en la transmisión, pero el sentido común, reforzado por la experiencia en casos similares, hace pensar que podrían acogerse a la deducción por inversiones a la que tuvieran derecho.

Incompatibilidades

El nuevo régimen de exención hereda las incompatibilidades del régimen residual de exención antes mencionado y así será incompatible con cualquier otro beneficio fiscal al que pudiera tenerse derecho por la adquisición de los elementos que son objeto de la reinversión, con la excepción de la amortización acelerada a la que tienen derecho las medianas empresas y que se contempla en el segundo párrafo del apartado 1 del art. 50 de la Norma Foral del Impuesto.

Una vez analizado el nuevo régimen, debe tenerse en cuenta que la desaparición del sistema de diferimiento obliga a ciertas correcciones técnicas de referencias¹ y al establecimiento de un régimen transitorio que analizo a continuación y debe tenerse en cuenta, así mismo, que el establecimiento de un régimen general de exención provoca la supresión del contenido del art. 52 de la Norma Foral del Impuesto en el que se regulaba un régimen especial de exención para los beneficios extraordinarios obtenidos por las pequeñas y medianas empresas.

Segundo. (Disposición transitoria 1ª) Régimen transitorio.

Toda vez que el sistema de diferimiento proyectaba sus efectos a ejercicios posteriores, la supresión del mismo conlleva la necesaria introducción de un régimen transitorio que regule el tratamiento fiscal de las cantidades pendientes de integrar en la base imponible procedentes de ejercicios anteriores. Como veremos el régimen transitorio por el que opta la Norma Foral de Medidas Tributarias en 2002, recoge estas situaciones y va más allá pues, proroga la vigencia del defenestrado sistema de diferimiento para las rentas fiscales que se obtengan en el 2002.

Las alternativas o situaciones que se prevén en la disposición transitoria primera son las siguientes.

a) Para rentas pendientes de integrar con reinversión materializada:

i) Seguir aplicando el régimen de diferimiento como si las disposiciones por las que se regulaba continuasen vigentes.

ii) Aplicar, en la primera declaración por el Impuesto sobre Sociedades que se presente a partir del 1 de enero de 2002, el nuevo régimen de exención siempre que la reinversión se ajuste a las nuevas disposiciones del art. 22.

b) Para rentas pendientes de integrar con materialización a partir de 1 de enero de 2002:

i) Continuar aplicando el régimen de diferimiento como si las disposiciones por las que se regulaba continuasen vigentes.

ii) Posibilidad de aplicar el régimen de exención a la renta pendiente siempre que los elementos transmitidos y las condiciones se ajusten a la nueva redacción del art. 22.

c) Plusvalías obtenidas entre 1 de enero y 31 de diciembre de 2002:

Se permite que el sujeto pasivo opte por aplicar a estas plusvalías el régimen de diferimiento de acuerdo con las disposiciones vigentes hasta 31 de diciembre de 2001.

SIETE. COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS.

(Apartado 7). Se modifica el apartado 1 del art. 24 de la Norma Foral del Impuesto, para precisar que las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores susceptibles de compensación deben ser bases que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación, cuestión ésta que no se contemplaba en la redacción anterior.

Ocho. Tipos de gravamen.

(Apartado 8). La modificación de la letra b) del apartado 1 del art. 29 de la Norma Foral del impuesto referido al tipo de gravamen supone la elevación, de 60.101,21 a 100.000 euros, en la parte de la base liquidable de las pequeñas y medianas empresas que tributa al tipo reducido del 30 por 100.

Nueve. Dedución para evitar la doble imposición de dividendos y plusvalías de fuente interna.

Primero. (Apartado 9.1). Se modifica la letra d) del apartado 4 del art. 33 de la Norma Foral del Impuesto, al objeto de introducir un nuevo párrafo en la letra a') y modificar el inciso final de la letra b').

El nuevo párrafo que se añade a la letra a') introduce un supuesto más de excepción a la no aplicación de la deducción por doble imposición, en coherencia con la modificación del art. 22 ya comentada.

Con carácter general la letra d) establece la no aplicación de la deducción por doble imposición interna en aquellos casos en los que el incremento de la base imponible derivado de la renta integrada por el reparto de beneficios, se corresponde con una disminución de la propia base imponible con motivo de la depreciación de valor que sufre la participación por ese mismo reparto de beneficios.

Esta regla presenta algunas excepciones para los casos en los que el sujeto pasivo pueda demostrar que el importe de esa depreciación ha tributado, en sede de quienes poseyeron la participación con anterioridad, al tipo de gravamen del 25, 30, 32'50, 35 ó 40 por 100.

1. Véanse los apartados 10.2º; 11; 14.2º y 16.5º.

La nueva excepción que se introduce establece, que en aquellos casos en los que los anteriores tenedores de la participación hubieran integrado en su base imponible el 50 por 100 de la renta obtenida por la transmisión de la misma, en aplicación de lo previsto en la nueva redacción del art. 22, los nuevos tenedores de la participación practicarán la deducción por doble imposición al 50 por 100 cuando perciban dividendos o participaciones en beneficios de los que generaron la renta integrada parcialmente por la transmitente.

Es de suponer, aunque nada se especifica en la nueva redacción, que para aplicar esta deducción parcial la entidad transmitente deberá haber tributado por el impuesto a alguno de los tipos de gravamen antes mencionados.

Por su parte, la modificación del inciso final de la letra b') se realiza para adecuar de forma más correcta su redacción a lo previsto en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sustituyendo la referencia a los incrementos de patrimonio derivados de transmisiones de elementos patrimoniales adquiridos con más de 2 años de antelación, por una referencia a las ganancias de capital integradas en la parte especial de la base imponible.

Segundo. (Apartado 9.2). Se adicionan dos nuevas letras, f) y g), a la letra d) del apartado 4 del art. 33 de la Norma Foral del Impuesto.

Estas dos nuevas letras recogen sendos supuestos de no aplicación de la deducción por doble imposición interna para los casos en los que las entidades de las que procede el reparto de beneficios hayan tributado a los tipos de gravamen reducidos previstos en el art. 43 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, que se cita en el apartado 8 del art. 26 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre [nueva letra f)] y los casos en los que las acciones de las que proceda el reparto de beneficios hayan sido adquiridas dentro de los 2 meses anteriores a la fecha del pago de los mismos y siempre que en los 2 meses siguientes se realice una transmisión de valores homogéneos [nueva letra g)].

Tercero. (Apartado 10). Se da nueva redacción al apartado 5 del art. 33 de la Norma Foral del Impuesto, en el que se recoge el procedimiento especial para practicar esta deducción cuando se transmitan participaciones significativas de entidades que hayan tributado al 40 por 100, al objeto de adecuar la redacción del tercer párrafo de la letra b) al nuevo sistema de exención de beneficios extraordinarios recogido en el art. 22, sustituyendo la referencia al “diferimiento por reinversión” que en él se contemplaba.

Diez. Deducción por inversiones en activos fijos nuevos.

Primero. (Apartado 11)¹. Se modifica la letra c) del apartado 4 de art. 37 de la Norma Foral del Impuesto, para permitir que aquellas entidades que se dediquen con habitualidad a la actividad de alquiler de vehículos automóviles mediante el sistema conocido como “renting”, puedan acogerse a esta deducción por la adquisición de aquellos vehículos que cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que queden afectos, de forma exclusiva, a la actividad de alquiler mediante “renting”, y
- b) Que los contratos de arrendamiento no contemplen cláusula de opción de compra a favor del arrendatario.

Segundo. (Apartado 12). Se introduce una corrección técnica en la regla 3ª del apartado 7 del artículo, al objeto de adecuar las incompatibilidades de esta deducción al nuevo régimen de exención por reinversión de los beneficios extraordinarios con el que se declara incompatible. De esta forma, el sujeto pasivo deberá optar por afectar los bienes a la exención por reinversión o la deducción por inversiones.

Así mismo, se elimina la referencia al sistema de diferimiento por reinversión que figuraba en la redacción anterior.

ONCE. RESERVA PARA INVERSIONES PRODUCTIVAS.

(Apartado 13). Corrección técnica en el apartado 6 del art. 37 en el que se regula la reserva para inversiones productivas y/o para actividades de conservación y mejora del medio ambiente y ahorro energético, al objeto de adecuar las incompatibilidades de las inversiones realizadas para la materialización de la reserva al nuevo régimen de exención por reinversión de los beneficios extraordinarios con el que se declara incompatible. De esta forma, el sujeto pasivo deberá optar por afectar los bienes a la materialización de la reserva dotada o la materialización de la exención por reinversión.

1. Haciendo honor a la declaración de intenciones manifestada al comienzo de este trabajo, y haciendo, así mismo, un esfuerzo más allá de lo imaginable, el autor no va a realizar comentario alguno sobre la redacción de este apartado.

Así mismo, se elimina la referencia al sistema de diferimiento por reinversión que figuraba en la redacción anterior.

Doce. Dedución por actividades de investigación científica e innovación tecnológica.

(Apartado 14). Se modifica el art. 41 de la Norma Foral del Impuesto dedicado a la deducción por actividades de I+D, para realizar una mejor ordenación de sus contenidos e introducir tres modificaciones que paso a detallar:

1ª) Se incluye dentro de la base de la deducción por actividades de investigación y desarrollo las amortizaciones de los bienes afectos a estas actividades siempre que cumplan los dos requisitos siguientes:

- a) Que los bienes estén directamente relacionados con las actividades de I+D realizadas por la entidad.
- b) Que consten contabilizados específicamente individualizados por proyectos.

2ª) Se eleva de 300.506,05 euros anuales a 500.000 euros anuales la base máxima correspondiente a la adquisición de tecnología avanzada (patentes, licencias, “know-how” y diseños).

3ª) Se introduce dentro del concepto de investigación y desarrollo una nueva deducción con las siguientes características:

Ámbito de la deducción:

Elementos de inmovilizado material e inmaterial con exclusión de inmuebles y terrenos.

Porcentaje de deducción:

El porcentaje de la deducción se fija en el 10 por 100.

Base de la deducción:

La base de la deducción la constituye el importe de los elementos de inmovilizado adquiridos (entendiendo que en el ejercicio de que se trate, aunque nada se especifica al respecto) con exclusión, en su caso, del 67'50 por 100 del importe de las subvenciones recibidas que sean imputables como ingreso en el periodo impositivo de que se trate.

Requisitos de las inversiones:

Que los elementos se afecten con carácter exclusivo a las actividades de I+D desarrolladas por la entidad.

Permanencia de las inversiones:

Los elementos en los que se materialice la inversión deberán permanecer en el patrimonio del sujeto pasivo hasta el cumplimiento de la finalidad específica para la que fueron adquiridos dentro de las actividades de I+D a las que se afecten.

Momento de la inversión:

A estos efectos, la norma establece que la inversión se entiende realizada en el momento en el que los elementos patrimoniales adquiridos sean puestos en “condiciones de funcionamiento”.

Incompatibilidades:

Se declara la incompatibilidad de esta deducción con la aplicación de cualesquiera otros beneficios tributarios que pudieran ser de aplicación a las inversiones realizadas, con excepción de:

- La libertad de amortización
- La amortización acelerada.

TRECE. DEDUCCIÓN POR CONTRIBUCIONES EMPRESARIALES A PLANES DE PENSIONES DE EMPLEO, A MUTUALIDADES DE PREVISIÓN SOCIAL O A ENTIDADES DE PREVISIÓN SOCIAL VOLUNTARIA QUE ACTÚEN COMO INSTRUMENTO DE PREVISIÓN SOCIAL.

(Apartado 15). Se introduce un nuevo art. 44 bis denominado “Deducción por contribuciones empresariales a planes de pensiones de empleo, a mutualidades de previsión social o a entidades de previsión social voluntaria que actúen como instrumento de previsión social”. Con este ilustrativo título se incorpora a la Norma Foral

de Impuesto una nueva deducción destinada a incentivar la previsión social, con las siguientes características:

Ámbito de la deducción:

Aportaciones o contribuciones realizadas por los empresarios a favor de sus trabajadores.

Base de la deducción:

Importe de las aportaciones o contribuciones realizadas con el límite de 7.813,16 euros por trabajador.

Porcentaje de la deducción:

El porcentaje de la deducción se fija en el 10 por 100.

Requisitos de las aportaciones:

Las aportaciones o contribuciones deberán ser realizadas a:

- Planes de pensiones de empleo.
- Mutualidades de previsión social.
- Entidades de previsión social voluntaria.

En todos los casos estas entidades deben actuar como instrumento de previsión social y el sujeto pasivo debe ser promotor o socio protector de las mismas.

Incompatibilidades:

Esta deducción no podrá ser aplicada a las siguientes contribuciones:

- a) Las realizadas al amparo del régimen transitorio establecido en las disposiciones transitorias 14ª, 15ª y 16ª de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados, que regularon la exteriorización de los compromisos por pensiones.
- b) Las realizadas al amparo de lo previsto en la disposición transitoria 2ª de la NF 5/1996, de 21 de noviembre, de Medidas Tributarias en 1996, que regulaba, así mismo, la exteriorización de los compromisos por pensiones.
- c) Las que correspondan a compromisos específicos asumidos con los trabajadores como consecuencia de expedientes de regulación de empleo.

Límite de la deducción.

Aunque en la redacción de esta nueva deducción nada se dice sobre sus límites de aplicación, al haberse introducido dentro del capítulo VI del título VII de la Norma Foral de Impuesto y al no haberse modificado la redacción del art. 46, únicamente puede deducirse que la deducción deberá ser tenida en cuenta a efectos de la aplicación del límite sobre la cuota líquida que se establece en el mencionado art. 46.

CATORCE. RÉGIMEN ESPECIAL DE PEQUEÑAS Y MEDIANAS EMPRESAS.

Primero. (Apartado 16). Se modifican los apartados 1 y 2 del art. 49 en el que se recoge el concepto de pequeña y mediana empresa, para elevar los límites cuantitativos del volumen de operaciones y del valor del inmovilizado neto que operan como parámetros para la delimitación de unas y otras.

Así pues, tendrá la consideración de pequeña empresa aquella entidad cuyo volumen de operaciones¹ no supere los 6 millones de euros (hasta ahora 4.297.236,55 euros) o bien cuyo inmovilizado neto no supere los 2.400.000 euros (hasta ahora 1.718.894,62 euros).

Por su parte, se considerará como mediana empresa aquella entidad cuyo volumen de operaciones no supere los 24 millones de euros (hasta ahora 17.188.946,19 euros) o bien cuyo inmovilizado neto no supere los 12 millones de euros (hasta ahora 8.594.473,09 euros).

Segundo. (Apartado 17). Se modifican los apartados 4 y 5 del art. 50 que regula la amortización del inmovilizado material nuevo en el régimen especial de las pequeñas y medianas empresas.

En ambos casos la modificación se introduce para eliminar la referencia que hasta ahora existía a la “exención por reinversión” ya que éste es un concepto que en ningún caso se menciona en el texto de la Norma Foral del Impuesto tras la modificación operada en el art. 22 de la misma.

1. A efectos de lo que se considera volumen de operaciones se estará a la definición que de este concepto se contenga en el Concierto Económico.

Tercero. (Apartado 18). Se da nueva redacción y denominación al art. 52 de la Norma Foral del Impuesto en el que hasta ahora se regulaba el régimen especial de exención por reinversión para las pequeñas y medianas empresas y que ahora bajo la denominación de “Deducción por inversiones en aprovechamiento de fuentes de energía renovable” regula una nueva deducción por inversiones con las siguientes características.

Ámbito de aplicación subjetivo.

La deducción podrá ser aplicada por las entidades que, de acuerdo con lo previsto en el art. 49, tengan la consideración de pequeñas o medianas empresas.

Ámbito de aplicación objetivo.

La deducción se aplicará por la adquisición de elementos de activo material.

Características de los activos.

- Deber ser nuevos.
- Deben destinarse al aprovechamiento de fuentes de energía renovables.
- Debe tratarse de instalaciones y equipos utilizables para los siguientes fines:
 - a) Aprovechamiento de la energía solar para transformarla en calor o electricidad.
 - b) Aprovechamiento como combustible de residuos sólidos urbanos o de biomasa procedente de residuos de industrias agrícolas y forestales y de cultivos energéticos para su transformación en calor o electricidad.
 - c) Tratamiento de residuos biodegradables procedentes de explotaciones ganaderas, de estaciones depuradoras de aguas residuales, de efluentes industriales o de residuos sólidos urbanos para su transformación en biogás.
 - d) Tratamiento de productos agrícolas, forestales o aceites usados para su transformación en biocarburantes (bioetanol o biodiésel).

Base de la deducción.

La base de la deducción estará constituida por el importe de las inversiones realizadas minorado, en su caso, en el 67'50 por 100 del importe de las subvenciones recibidas para el fomento de dichas inversiones.

Incompatibilidades.

Se declara la incompatibilidad de esta deducción con la aplicación de cualesquiera otros beneficios tributarios que pudieran ser de aplicación a las inversiones realizadas, con excepción de:

- La libertad de amortización
- La amortización acelerada.

Límite de la deducción.

Se establece de forma expresa que esta nueva deducción se tendrá en cuenta a efectos de la aplicación del límite sobre la cuota líquida que se establece en el art. 46 de la Norma Foral del Impuesto.

Procedimiento.

Esta deducción se configura como rogada, de forma que el sujeto pasivo deberá solicitar la aprobación de su aplicación a la Administración tributaria quien resolverá, previo informe de los órganos competentes por razón de las características y finalidad de la inversión. A falta de procedimiento específico, tanto la solicitud del sujeto pasivo como la resolución de la Administración deberán ajustarse a lo previsto en el art. 48 del Reglamento del Impuesto.

QUINCE. UNIONES TEMPORALES DE EMPRESAS.

(Apartado 19). Se modifica la redacción del apartado 2 del art. 58 de la Norma Foral del Impuesto, al objeto de realizar una corrección técnica sustituyendo la expresión “método de exención” por la de “método de no integración” que se ajusta de forma más precisa al contenido del art. 19 al que se hace referencia en este apartado.

DIECISÉIS. RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL.

(Apartados 20 al 39). En las modificaciones introducidas en estos apartados se contiene otra de las reformas

sustanciales de las que nos presenta la Norma de Medidas Tributarias en 2002 por cuanto se da nueva redacción a todo el capítulo IX del título VIII en el que se regula el nuevo régimen de consolidación fiscal, hasta ahora denominado régimen de los grupos de sociedades.

Con carácter previo debo reiterar que se han producido cambios en ciertas denominaciones —lo que hasta ahora se conocía como régimen de los grupos de sociedades pasa a conocerse como régimen de consolidación fiscal, lo que se denominaba grupo de sociedades pasa a denominarse grupo fiscal y allí donde la Norma Foral se refería a sociedad o sociedades, ahora se refiere a entidad o entidades— y ello va a ser la causa de un buen número de las modificaciones que se recogen en la nueva redacción. Por ello, a pesar de haberse dado nueva redacción a todos los artículos de el capítulo IX, me referiré exclusivamente a las novedades más significativas:

Primero. Definición del grupo fiscal.

Se amplía el ámbito de aplicación subjetivo de este régimen especial abriéndolo a la posibilidad de que puedan tener la consideración de sociedad dominante de un grupo fiscal, los establecimientos permanentes de entidades no residentes, siempre que las participaciones estén afectas al mencionado establecimiento permanente.

Aunque en un principio pueda sorprender que los establecimientos permanentes no puedan ser consideradas como entidades participadas o dominadas de un grupo fiscal y sí puedan serlo como cabeceras de grupo, esta situación ya era contemplada, sobre la base del principio de no discriminación, en determinados casos cuando mediaba un convenio internacional para evitar la doble imposición.

Constituyen, así mismo, ampliaciones del ámbito de aplicación del régimen de consolidación tanto, la minoración del 90 al 75 por 100 en el porcentaje de participación directa o indirecta que la sociedad dominante debe poseer en la sociedad dependiente, como la supresión del requisito de que la participación hubiera sido mantenida ininterrumpidamente con un año de antelación al comienzo del periodo impositivo. A partir de ahora bastará con que la participación se posea al comienzo de dicho periodo.

Segundo. Aplicación del régimen.

Se establece que los acuerdos que deben adoptar todas las sociedades que vayan a integrar el grupo fiscal, deberán ser adoptados por la junta de accionistas o por el órgano competente cuando se trate de entidades que no tengan carácter mercantil. Estos acuerdos surtirán efectos, en tanto no hayan sido impugnados o sean susceptibles de serlo. Además, la falta de acuerdo por parte de alguna o algunas de las sociedades afectadas no impide la efectividad de la consolidación (sin perjuicio de las sanciones de 300 a 6.000 euros que se establecen). En el caso de que, en el plazo de dos años contados a partir del primer periodo en que tributen en este régimen, persistiese la falta de acuerdo, se produciría la inaplicabilidad del régimen.

Una vez que se ejercite la opción por la tributación en consolidación fiscal, el grupo queda vinculado al régimen de forma indefinida —hasta ahora era durante 3 periodos impositivos— siempre que continúen cumpliéndose los requisitos y no se renuncie a su aplicación. Paralelamente a esta flexibilización se impone a la sociedad dominante la obligación de comunicar a la administración tributaria la composición del grupo fiscal en cada periodo impositivo identificando tanto las nuevas sociedades que hayan sido integradas en el grupo como aquellas que hayan sido excluidas.

Tercero. Determinación de la base imponible.

Las modificaciones más significativas que respecto a la base imponible se introducen en el régimen de consolidación fiscal son:

a) La agregación de las bases imponibles de las sociedades del grupo fiscal no deben incluir la posible compensación de las bases imponibles negativas individuales, pues el sistema de compensación de bases se reserva al grupo fiscal.

b) Se aclara, que las operaciones de eliminación e incorporación se harán de acuerdo con los criterios establecidos en el RD 1.815/1991, de 20 de diciembre, por el que se aprueban las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidada. Esta aclaración no es incorrecta pero, en mi opinión, no sería necesaria ya que el art. 10.3 de la Norma Foral de Impuesto establece que la base imponible se obtendrá partiendo del resultado contable sin entrar a precisar qué tipo de normas son las que deben utilizarse para ello.

Cuarto. Compensación de bases imponibles negativas.

En el caso de integración en el grupo fiscal de una sociedad con bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, la compensación es asumida por el grupo y el límite para su aplicación sigue siendo la base imponible individual de la entidad que las aporta si bien, como novedad, se especifica que a estos efectos no formarán parte de dicha base los dividendos o participaciones en beneficios que hayan gozado al 100 por 100 de la

deducción por doble imposición de dividendos y plusvalías de fuente interna, corrección técnica del todo lógica, pues mediante el mecanismo de la deducción en cuota esta parte de la base imponible no se somete a tributación efectiva.

Quinto. Reversión.

Se adapta la redacción para especificar que las sociedades integrantes de un grupo fiscal podrán aplicar el procedimiento de exención por reversión previsto en la nueva redacción del art. 22 de la Norma Foral del Impuesto.

Sexto. Deducciones y bonificaciones.

Se especifica que los requisitos para la aplicación de la no integración de los dividendos y participaciones en beneficios recogida en el art. 19 de la Norma Foral del Impuesto, deberán referirse al grupo fiscal.

(Disposición adicional 2ª) Régimen transitorio.

Ante las modificaciones introducidas en este régimen y sobre todo ante la variación del ámbito de aplicación subjetivo, la Norma Foral de Medidas establece el pertinente régimen transitorio, en el que se establece:

-Las sociedades que cumplan los nuevos requisitos para ser consideradas dependientes se integrarán, a partir del primer periodo impositivo que se inicie a partir del 1 de enero de 2002, en el grupo fiscal en el que ya vinieran tributando por este régimen especial.

-Las sociedades que no pudieron optar por el régimen de consolidación al no cumplir los requisitos exigidos para ello con la redacción anterior y que con la nueva puedan hacerlo, podrán optar por la aplicación del régimen a partir del primer periodo impositivo que se inicie a partir del 1 de enero de 2002.

En ambos casos, la opción y la comunicación pertinentes deberán realizarse antes de la conclusión del mencionado periodo impositivo.

DIECISIETE. APORTACIONES NO DINERARIAS.

(Apartado 40). Se modifica la redacción del art. 101 de la Norma Foral de Impuesto en el que se regula el régimen de las aportaciones no dinerarias que pueden acogerse al régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cesiones globales del activo y del pasivo, para introducir, de forma inequívoca, dentro de su ámbito de aplicación a las aportaciones no dinerarias realizadas por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, estableciendo, además, una serie de requisitos para el caso de que estas aportaciones realizadas por personas físicas se materialicen en acciones.

Para este supuesto la nueva redacción establece, aparte de los requisitos que hasta ahora venían exigiéndose, los siguientes:

- a) La entidad de la que se aportan los títulos deberá ser residente en territorio español y no tributar en el régimen de transparencia fiscal.
- b) Los títulos aportados deben representar una participación en el capital o los fondos propios de la entidad de, al menos, un 5 por 100.
- c) Los títulos deben haber permanecido en el patrimonio del aportante con una antigüedad mínima de un año respecto a la fecha del contrato que documente la operación, contrato que deberá formalizarse en documento público.

DIECIOCHO. CONTRATOS DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO.

(Apartado 41). Se añade un nuevo apartado 10 al art. 116 de la Norma Foral del Impuesto, en el que se habilita al Diputado Foral de Hacienda y Finanzas para que, reglamentariamente, determine el momento temporal de la puesta en condiciones de funcionamiento de bienes adquiridos mediante contratos de arrendamiento financiero, al objeto de determinar el límite de aplicabilidad de la parte de la cuota de arrendamiento financiero que puede ser considerada como gasto deducible y que el apartado 6 del mencionado art. 116 establece en el doble para las medianas empresas y en el triple en las pequeñas, en ambos casos tomando como referencia las cuotas máximas deducibles según las tablas de amortización del art. 11 de la mencionada Norma Foral.

El mencionado desarrollo reglamentario deberá tener en cuenta, por una parte, las peculiaridades del periodo de contratación o construcción del bien, así como las singularidades de su explotación económica y, por otra, que la determinación no afecte al cálculo de la base imponible derivada de la explotación del bien de que se trate ni a las posibles rentas que se deriven de su transmisión ya sea por aplicación del régimen general del

impuesto o sea por el régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cesiones globales del activo y del pasivo.

DIECINUEVE. OBLIGACIÓN DE INFORMACIÓN.

(Apartado 42). Se modifica la redacción del art. 125 de la Norma Foral del Impuesto para suprimir su apartado 2 en el que se recogía la obligación de los notarios de comunicar a la administración tributaria una relación mensual de las escrituras o documentos por ellos otorgados y referidos a la constitución, establecimiento, modificación o extinción de todo tipo de entidades, eliminando de esta forma la duplicidad en la información ya que estos mismos datos —de acuerdo con el apartado 1 que ahora queda como único párrafo del artículo— deben ser facilitados por los titulares de los registros públicos en los que tales documentos deben ser inscritos.

VEINTE. DECLARACIÓN DE LAS ENTIDADES PARCIALMENTE EXENTAS.

(Apartado 43). Se modifica la redacción del apartado 3 del art. 129 referido a las declaraciones que deben presentarse por el Impuesto, para establecer la obligación de presentar la pertinente declaración a los sujetos pasivos que tiene la consideración de “entidades parcialmente exentas” integrando en ella las rentas exentas y las no exentas.

Hasta ahora no tenían obligación de presentar la declaración en aquellos casos en los que estas entidades obtuviesen rentas no exentas y cuando estas rentas no estuviesen sometidas a retención. Con la nueva obligación de declarar, se corrige la situación en la que se encontraban estas entidades desde que se produjo la bajada del tipo general de retención del 25 al 18 por 100, pues al no tener que declarar las rentas sometidas a retención se beneficiaban, sin justificación aparente, del diferencial existente entre su tipo de tributación por este Impuesto que, en general, es del 25 por 100 y el tipo de retención del 18 por 100.

VEINTIUNO. PAGO DE LA DEUDA TRIBUTARIA MEDIANTE ENTREGA DE BIENES.

(Apartado 44). Se modifica el segundo párrafo del apartado 2 del art. 130 de la Norma Foral del Impuesto en el que se regula el régimen tributario del pago en bienes de la deuda tributaria, para establecer que tampoco van a ser objeto de integración en la base imponible del Impuesto las posibles rentas que se produzcan como consecuencia del pago de la deuda mediante bienes cuando, no perteneciendo al Patrimonio cultural vasco o al patrimonio histórico español, se ajusten a lo que a estos efectos y con carácter general se prevé en el apartado 1 del art. 59 de la Norma Foral 3/1986, de 26 de marzo, General Tributaria.

VEINTIDÓS. RÉGIMEN FISCAL DE LAS TRANSMISIONES DE ACTIVOS REALIZADAS EN CUMPLIMIENTO DE DISPOSICIONES CON RANGO DE LEY Y DE LA NORMATIVA DE DEFENSA DE LA COMPETENCIA.

(Apartado 46.) Se introduce una nueva disposición adicional undécima en la Norma Foral del Impuesto para establecer un régimen especial para las transmisiones de activos cuando éstas no sean consecuencia de una libre decisión empresarial sino que deban realizarse con carácter obligatorio por que así lo establezca una Ley o un acuerdo de la Comisión Europea o del Consejo de Ministros de la Unión, en todo los casos publicadas a partir de 1 de enero de 2002. Este régimen tiene en cuenta la circunstancia de tratarse de transmisiones impuestas¹ y por ello diseña un tratamiento de neutralidad mediante el diferimiento de las posibles plusvalías que se generen, para lo que establece:

a) Que las rentas positivas que se generen no se integrarán en la base imponible del Impuesto siempre que el importe obtenido se reinvierta en las condiciones establecidas en el art. 22 de la Norma Foral del Impuesto, es decir se reinvierta en bienes del activo material, inmaterial o participaciones significativas².

b) Que esta no integración de las plusvalías se difiere hasta el momento en que los bienes objeto de la materialización sean a su vez transmitidos o por otra causa sean dados de baja del balance de la entidad.

c) Que cuando se produzca la transmisión posterior de los bienes en que se haya materializado la reinversión,

1. En la mayor parte de los supuestos se tratará del cumplimiento de obligaciones de desinversión como consecuencia de procesos de concentración empresarial impuestos por las distintas autoridades competentes en materia de defensa de la competencia.

2. Ver el apartado 6 de este trabajo donde se comenta la reinversión de beneficios extraordinarios.

las posibles plusvalías que en aquél momento se produzcan podrán aplicar lo dispuesto en el art. 22 de la Norma Foral del Impuesto, valorándose los bienes transmitidos, a los exclusivos efectos de calcular la renta positiva que se produzca, por los mismos valores que tuvieran los bienes cuya plusvalía queda ahora diferida. Precisándose en este sentido que en los supuestos de reinversión parcial, este valor se incrementará en el importe de la renta que haya sido integrada en la base imponible del Impuesto.

(Disposición transitoria 3ª). La Norma Foral de Medidas para el 2002 establece un **régimen transitorio** en el que se prevé que el nuevo tratamiento de diferimiento establecido, con carácter general, para las transmisiones impuestas por disposiciones dictadas a partir del 1 de enero del 2002, sea también aplicable a las que se hayan efectuado al amparo de lo dispuesto en el RD-Ley 6/2000, de 23 de junio, de Medidas Urgentes de Intensificación de la Competencia en Mercados de Bienes y Servicios, siempre que no hubiesen concluido a la entrada en vigor de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, y a las que se efectúen a partir del 1 de enero de 2002, al amparo de aquél RD-Ley.

VEINTITRÉS. AYUDAS DE LA POLÍTICA AGRARIA COMUNITARIA.

(Apartado 47). Se modifica la letra a) de la disposición adicional sexta de la Norma Foral del Impuesto en la que se regula el tratamiento fiscal de las ayudas de la política agrícola y pesquera comunitaria percibidas por los sujetos pasivos del Impuesto para introducir la no integración en la base imponible de las que se perciban por el abandono del cultivo de peras.

(Apartado 48). Se añade una nueva letra f) a la citada disposición adicional sexta de la Norma Foral del Impuesto para introducir un nuevo supuesto de no integración en la base imponible por las ayudas que se perciban a causa del sacrificio obligatorio de la cabaña ganadera en el marco de las actuaciones destinadas a erradicar epidemias o enfermedades y referidas únicamente a los animales destinados a la reproducción.

VEINTICUATRO. COEFICIENTES DE CORRECCIÓN MONETARIA.

(Disposición adicional 2ª). La disposición adicional 2ª de la Norma Foral de Medidas Tributarias en 2002, establece los coeficientes de corrección monetaria que deben ser aplicados, a efectos del cálculo de la renta que debe ser integrada en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, en las transmisiones de elementos patrimoniales de inmovilizado material o inmaterial se realicen en el año 2002.