

## **MEMORIA DEL PROYECTO DE LEY FORAL DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.**

El artículo 52 de la Ley Foral 14/2004, de 3 de diciembre, del Gobierno de Navarra y de su Presidente, que se encuentra ubicado en el Capítulo I del Título IV, se ocupa de regular la iniciativa legislativa del Gobierno de Navarra y define las características y trámites que ha de tener el procedimiento de elaboración de los proyectos de Ley Foral. Entre otras cosas el mencionado artículo dispone que dicho procedimiento se inicia en el Departamento competente por razón de la materia mediante la redacción de un anteproyecto que irá acompañado de una memoria que fundamente la necesidad u oportunidad de su promulgación.

Por su parte, el artículo 127.1 del Texto Refundido del Reglamento del Parlamento de Navarra regula el procedimiento de producción legislativa y dispone que los proyectos de Ley Foral remitidos por el Gobierno de Navarra habrán de ir acompañados de una exposición de motivos y de los antecedentes necesarios para poder pronunciarse sobre esos proyectos.

La presente memoria se elabora con el fin de cumplir el mandato de ambos preceptos y de ofrecer consiguientemente los datos, informaciones y explicaciones pertinentes para que el Parlamento de Navarra pueda ejercer de manera satisfactoria su potestad legislativa.

### **OPORTUNIDAD DEL PROYECTO DE LEY FORAL**

## A) MOTIVACIÓN

La elaboración de este proyecto de Ley Foral se ha llevado a cabo con el fin de dar respuesta a varias exigencias que han surgido a lo largo de los años de vigencia de la Ley Foral 24/1996, de 30 de diciembre.

Siendo el Impuesto sobre Sociedades un tributo que grava la renta obtenida por las empresas, constituye, junto con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el pilar fundamental de la imposición directa en el sistema tributario foral navarro. Dada su importancia, resulta necesario que la regulación del Impuesto sobre Sociedades esté perfectamente alineada con su finalidad de ser un instrumento para que los ciudadanos cumplan con justicia y suficiencia el deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica.

Las circunstancias que rodean actualmente al Impuesto sobre Sociedades no son propicias ni favorables. Por una parte, desde los ámbitos de la ciudadanía y de la Administración tributaria se viene denunciando con acritud su constante pérdida recaudatoria y la facilidad con la que las empresas, en general, y los grupos multinacionales, en particular, pueden realizar determinadas maniobras elusivas o fraudulentas para limitar la carga tributaria. Por el contrario, desde el punto de vista de las empresas, se escuchan quejas significativas sobre su complejidad normativa y existe una notable preocupación acerca de la seguridad jurídica.

Sin embargo, un buen Impuesto sobre Sociedades debe abordar con audacia los retos que se derivan de la actual situación e intentar favorecer la existencia de un entorno cómodo, tanto para los contribuyentes como para las

Administraciones tributarias. En esa línea, el Impuesto sobre Sociedades de la Comunidad Foral de Navarra ha de ayudar de manera efectiva al incremento de las actividades económicas y debe impulsar la llegada al tejido empresarial navarro de la inversión nacional y extranjera. Y todo ello sin perder de vista la exigencia de que la recaudación tributaria que proporcione este Impuesto ha de ser suficiente, y de que los contribuyentes deben cumplir con esmero el conjunto de sus obligaciones tributarias.

El Impuesto sobre Sociedades se encuentra regulado a día de hoy en la Ley Foral número 24 del año 1996, aprobada el 30 de diciembre, regulándose algunas especialidades en otros textos normativos. A pesar de que durante toda la vigencia de esta Ley Foral se han ido aprobando las modificaciones pertinentes para ir adaptándola a las necesidades regulatorias puntuales que han ido surgiendo, transcurridos veinte años desde su publicación, resulta necesario hacer una revisión global de la regulación del Impuesto con el fin de contar con un texto normativo que, además de refundir toda la regulación general aplicable, constituya una compilación sistemática de normas técnicas que contemplen de forma mejorada y actualizada la compleja realidad tributaria haciendo uso de una redacción sencilla y de un lenguaje claro que evite las inseguridades interpretativas.

Esta compleja realidad tributaria nace de la mano del mercado económico al que se enfrentan actualmente las empresas, un mercado caracterizado por ser global y por basarse fundamentalmente en el principio de competitividad. Un aspecto esencial que influye en esta competitividad es la carga tributaria que soportan las empresas.

Por ello, con el fin de impulsar a las empresas navarras y en uso de la potestad de esta Comunidad Foral para mantener, establecer y regular su propio régimen tributario, potestad expresamente recogida en el artículo 45 de la Ley Orgánica de Reintegración y Amejoramiento del Régimen Foral de Navarra, se han mantenido en este proyecto de Ley Foral las principales medidas fiscales forales incentivadoras que se encuentran reguladas en la Ley Foral 24/1996. Estas son la exención por reinversión de beneficios extraordinarios, la Reserva especial para inversiones, la deducción por inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material y de inversiones inmobiliarias, la deducción por creación de empleo, además de la importante deducción por la realización de actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica. Adicionalmente, se han incorporado nuevos incentivos consistentes en la eliminación del límite de aplicación para determinadas deducciones y la mejora de las medidas de apoyo al emprendimiento. En definitiva, se han conservado las principales instituciones tributarias propias que componen la denominada “imagen de la foralidad”.

Con idéntico propósito, se mantienen en su integridad los tipos de gravamen existentes en la actualidad, en una prueba más de que se pretende preservar las características determinantes de las peculiaridades que identifican desde hace años a la imposición foral del Impuesto sobre Sociedades.

En esa línea continuista se conserva también sin variación el sistema de amortización fiscal, la obligación de realizar el pago fraccionado y el régimen específico de la pequeña empresa. Se considera que todo ello proporciona la necesaria estabilidad normativa y garantiza la solidez y suficiencia de la recaudación financiera de este Impuesto.

Por otro lado, como ya se ha apuntado, la búsqueda de la minoración de la carga tributaria en ocasiones ha ido más allá del aprovechamiento de los incentivos fiscales contenidos en la normativa, llevándose a cabo planificaciones fiscales agresivas y prácticas fiscales perniciosas que se aprovechan de las lagunas normativas y de la interacción entre los distintos sistemas tributarios para minorar artificialmente las bases imponibles o trasladar beneficios a territorios o países de baja tributación. Con el objetivo de atajar estas actuaciones fraudulentas, este proyecto de Ley Foral incorpora varias disposiciones, unas para luchar contra el fraude fiscal a nivel interno y otras para luchar contra el mismo a nivel internacional. Éstas últimas se basan, en gran medida, en las acciones definidas en el Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (“Base Erosion and Profit Shifting”, Plan de acción BEPS), aprobado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), y asumido por la normativa de la Unión Europea en los acuerdos del Foro sobre Prácticas Fiscales Perjudiciales de la OCDE, y en los compromisos asumidos por el Grupo de Código de Conducta en materia de fiscalidad de las empresas del ECOFIN.

Adicionalmente a lo anterior, este proyecto de Ley Foral pretende contener una regulación del Impuesto sobre Sociedades que, sin perder su especialidad foral, respete los compromisos asumidos tanto en el marco comunitario como en el Convenio Económico firmado con el Estado español. Dentro de estos compromisos cabe destacar los asumidos, en el marco comunitario, en las normas de armonización fiscal de la Unión Europea y aquéllos relativos al tratamiento de la eliminación de la doble imposición; y los contraídos, en el marco interno, para la armonización del régimen foral con el régimen común, teniendo en cuenta las competencias exclusivas del Estado y la reciente aprobación de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

A este respecto, no debe olvidarse que el artículo 2 del Convenio Económico con el Estado establece que la potestad tributaria de Navarra deberá respetar los tratados y convenios internacionales suscritos por el Estado, así como las normas de la Unión Europea. Con ese propósito el Impuesto sobre Sociedades de la Comunidad Foral quiere coadyuvar de manera decidida al cumplimiento de las obligaciones contraídas en cuanto a la neutralidad, la cooperación internacional y el intercambio automático de información transfronteriza.

## B) OBJETIVOS

El objetivo del proyecto de Ley Foral es establecer una nueva regulación del Impuesto sobre Sociedades que, manteniendo las reglas esenciales de la actual estructura del Impuesto, lo modernice y mejore atendiendo a los siguientes principios:

- Principio de sistematización, simplicidad y seguridad jurídica, integrando en un único cuerpo normativo todas las disposiciones generales del Impuesto, procurando una regulación sencilla y el uso de un lenguaje claro.

- Principio de competitividad, de libertad de establecimiento y no discriminación, haciendo del Impuesto un instrumento para impulsar el sector empresarial navarro, con absoluto respeto a las exigencias contenidas en el derecho comunitario.

- Principios de justicia tributaria, neutralidad y cooperación internacional, de tal manera que la regulación contemple la diversidad y complejidad de la realidad empresarial, definiendo un Impuesto que grave con

justicia esta realidad y evite, al mismo tiempo, que la aplicación del Impuesto dé lugar a actuaciones fraudulentas que se aprovechen de lagunas o descoordinaciones de los sistemas tributarios nacionales o internacionales.

- Principios de armonización y coordinación con el derecho comunitario y con la normativa de régimen común del Impuesto sobre Sociedades.

### C) ALTERNATIVAS

Dada la reserva de ley que impera en el ámbito tributario, no hay otra alternativa posible para dar respuesta a las motivaciones y objetivos anteriores.

### **CONTENIDO DEL PROYECTO DE LEY FORAL**

El proyecto de Ley Foral se estructura en 134 artículos agregados en 8 títulos, 16 disposiciones adicionales, 24 disposiciones transitorias, 1 disposición derogatoria y 2 disposiciones finales.

Este proyecto de Ley Foral mantiene las reglas esenciales de la actual estructura del Impuesto sobre Sociedades, en la que el resultado contable sigue constituyendo el elemento de partida para la determinación de la base imponible del impuesto. Desde este punto de vista se puede considerar un Impuesto sobre Sociedades tradicional, o basado sobre una base imponible tradicional, esto es, que recaee, básicamente y en primera instancia, sobre el resultado contable, ajustado en ciertas partidas. Es el Impuesto sobre Sociedades que está en vigor en la gran mayoría de las normativas tributarias

de nuestro entorno. Sin embargo, incorpora importantes novedades que merecen ser explicadas.

En primer lugar, se realiza una mejora técnica al sustituir el término “sujeto pasivo” por el de “contribuyente”, de acuerdo con la definición de los mismos que se contiene en los artículos 21 y 22, respectivamente, de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria.

En relación con el título II “El hecho imponible”, se modifica el concepto de actividad económica para el caso en que la actividad desarrollada sea la de arrendamiento de inmuebles. A diferencia de la regulación actual en que, por remisión al artículo 33.2 del Texto refundido de la Ley Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, para la consideración de esta actividad como económica se exige la existencia de un local destinado en exclusiva a la gestión de esta actividad, así como de una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa, el artículo 8.1 del proyecto de Ley Foral exige únicamente la existencia de una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa añadiendo el requisito que no se trate de una persona vinculada con el contribuyente.

Se introduce, además, el concepto de entidad patrimonial, que toma como punto de partida a las sociedades cuya actividad principal consiste en la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, tal y como se define en el artículo 33.1.b).1º de la Ley Foral 13/1992, de 19 de noviembre, del Impuesto sobre el Patrimonio, y lo acomoda a las necesidades específicas del Impuesto sobre Sociedades. La calificación de una entidad como patrimonial supone que ésta no desarrolla actividad económica y determinará, entre otras cuestiones, la imposibilidad de su consideración como pequeña empresa o microempresa,

además de restricciones en la aplicación de la exención por doble imposición y limitaciones a la compensación de bases liquidables negativas.

Respecto al título III “El contribuyente”, se incorporan al Impuesto sobre Sociedades las sociedades civiles con objeto mercantil, modificando así su régimen de tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a través del régimen de atribución de rentas actualmente vigente. Lo mismo ocurre con las sociedades agrarias de transformación, que el artículo 10.2 de la Ley Foral 24/1996, de 30 de diciembre, mantiene en el régimen de atribución de rentas. Estas medidas persiguen someter al gravamen de este impuesto a todas las entidades que desarrollen una actividad mercantil, entendiendo por tal la realización de una actividad económica de producción, intercambio o prestación de servicios para el mercado en un sector no excluido del ámbito mercantil (el Código de comercio excluye del ámbito mercantil a las actividades agrícolas, ganaderas, forestales, mineras y de carácter profesional). Adicionalmente, el proyecto de Ley Foral contempla una disposición adicional y tres disposiciones transitorias para regular las relaciones socio-sociedad cuando coexisten distintas normas aplicables, el régimen transitorio durante este periodo de cambio y la posibilidad de la entidad de disolverse.

En el título IV “La base imponible”, se realizan las siguientes modificaciones:

a) En materia de imputación temporal, se actualiza el principio de devengo en consonancia con el recogido en el ámbito contable del Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, así como en el Plan General de Contabilidad para PYMES, aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre.

Asimismo, se introduce el artículo 15.3.2º para regular con carácter general las repercusiones fiscales de los cambios en los criterios contables.

Se recoge de manera expresa la no integración en la base imponible de la reversión de aquellos gastos que no hubieran resultado fiscalmente deducibles.

Se difiere en el tiempo la integración en la base imponible de las rentas negativas que pudieran generarse en la transmisión de elementos del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, intangibles y valores representativos de deuda, cuando dicha transmisión se realiza en el ámbito de un grupo de sociedades. El mismo diferimiento se prevé para los supuestos de transmisiones de valores representativos del capital o fondos propios de entidades, así como de establecimientos permanentes, realizadas dentro de un grupo. Adicionalmente, se garantiza la neutralidad y se evitan supuestos de doble imposición a través de un mecanismo que limita las rentas negativas a las realmente obtenidas en el seno del grupo mercantil.

b) En el artículo 18 se mantienen los supuestos de libertad de amortización y se aclara su incompatibilidad con cualquier otro incentivo o beneficio fiscal, a excepción de la deducción por la realización de actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica.

c) En el artículo 19, se mantiene el régimen fiscal de los contratos de arrendamiento financiero pero exclusivamente para aquéllos cuyo arrendador sea una entidad de crédito.

d) Respecto a los deterioros de valor de los elementos patrimoniales, se establece la no deducibilidad de las pérdidas por deterioro de cualquier tipo de activo, con excepción de las existencias y de los créditos y partidas a cobrar.

Por tanto, no son deducibles los deterioros del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible (incluido el fondo de comercio). La justificación de esta no deducibilidad está en que la amortización de estos elementos permite la integración de la pérdida de valor de las inversiones de una manera proporcionada en el tiempo, favoreciendo una nivelación de la base imponible, con independencia del devenir de la actividad económica, considerando que estos deterioros de carácter excepcional no deben influir sobre la capacidad fiscal de los contribuyentes.

Tampoco son deducibles los deterioros de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades y valores representativos de deudas. Con esta medida se trata de evitar que exista una doble deducibilidad de las pérdidas; en un primer momento, en sede de la entidad y, en un segundo, en sede del inversor. Así, la normativa fiscal foral del Impuesto sobre Sociedades se aproxima a la de territorio común y a la de los países de nuestro entorno.

e) Se introducen novedades en materia de los gastos que son considerados fiscalmente deducibles.

Por un lado, el artículo 23.1.a) del proyecto de Ley Foral califica de participaciones en el capital o fondos propios a instrumentos financieros que contablemente se consideran pasivos financieros. De acuerdo con esta calificación, no serán gastos fiscalmente deducibles, entre otros, los derivados

de los préstamos participativos otorgados por entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

Se contempla expresamente la deducibilidad de la retribución a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad, con el fin de aclarar el criterio de Hacienda Tributaria de Navarra sobre este tema.

Tampoco serán fiscalmente deducibles los gastos de servicios correspondientes a operaciones realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales, o que se paguen a través de personas o entidades residentes en los mismos, excepto cuando el contribuyente pruebe que el gasto devengado responde a una operación o transacción efectivamente realizada por motivos económicos justificados.

Además, se declaran no deducibles los sobornos y demás gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico.

Finalmente, la letra j) del artículo 23 establece la no deducibilidad de los gastos en operaciones híbridas entre personas o entidades vinculadas, entendiendo como tales las que tienen distinta calificación fiscal en las partes intervinientes, en línea con la Acción 2 del Plan de acción BEPS.

Como medida para luchar contra el fraude fiscal a nivel interno, se limita la deducibilidad de los gastos por relaciones públicas con clientes o

proveedores, los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa, así como los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestaciones de servicios. Con el mismo objetivo, se ponen límites a la consideración de gastos fiscales de aquellos gastos derivados de la utilización de elementos de transporte.

El proyecto de Ley Foral también se hace eco de las recomendaciones de la OCDE en la Acción 4 del Plan de acción BEPS, incidiendo en la limitación a la deducibilidad fiscal de los gastos financieros para evitar la práctica de reducir la deuda tributaria global mediante el pago de intereses excesivos. En este sentido, se prevé una limitación adicional en relación con los gastos financieros asociados a la adquisición de participaciones en entidades cuando, posteriormente, la entidad adquirida se incorpora al grupo de consolidación fiscal al que pertenece la adquirente o bien es objeto de una operación de reestructuración, de manera que la actividad de la entidad adquirida o cualquier otra que sea objeto de incorporación al grupo fiscal o reestructuración con la adquirente en los 4 años posteriores, no soporte el gasto financiero derivado de su adquisición.

En el artículo 24 relativo a los gastos financieros se recoge expresamente el criterio de Hacienda Tributaria de Navarra de considerar deducibles los intereses de demora derivados de deudas tributarias.

f) Se mantienen las mismas reglas y criterios de valoración y se introducen, además, normas especiales para las operaciones de aumento de capital mediante compensación de créditos y para las operaciones de cobertura. La modificación más relevante en este tema es la supresión de la corrección de la depreciación monetaria sobre las rentas generadas en la

transmisión de elementos patrimoniales. Además, se prevé la posibilidad de aplazar el pago de la deuda tributaria que resulta en casos de cambio de residencia cuando el país de destino esté en la Unión Europea o en el Espacio Económico Europeo y existe efectivo intercambio de información.

En el ámbito de las operaciones vinculadas se restringe el perímetro de vinculación y se suprime la jerarquía que existe entre los métodos de valoración, admitiéndose, adicionalmente, otros métodos y técnicas de valoración con carácter subsidiario siempre que respeten el principio de libre competencia. Asimismo, se establecen reglas específicas de valoración en las operaciones de los socios con las sociedades profesionales.

Por otro lado, este proyecto de Ley Foral presenta novedades en relación con la documentación específica a elaborar por las entidades afectadas, que tendrá un contenido simplificado para aquellas entidades o grupos de entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 45 millones de euros, y no será necesaria en relación con determinadas operaciones.

Además, en cumplimiento de los compromisos de la Acción 13 del Plan de acción BEPS sobre precios de transferencia, se incorpora una nueva obligación de información país por país, como instrumento que permita evaluar los riesgos en la política de precios de transferencia de un grupo mercantil. A este respecto, conviene recordar que la Directiva (UE) 2016/881 del Consejo, de 25 de mayo de 2016, impone la obligación de que los grupos de empresas multinacionales presenten un informe país por país que contenga información económica agregada relativa a cada territorio en el que opere el grupo de empresas multinacional. Además, esa información comunicada a la

Administración tributaria por las empresas debe ser intercambiada de manera automática y obligatoria entre los Estados. La Administración tributaria de la Comunidad Foral estará en primera línea en lo concerniente al cumplimiento de las anteriores exigencias y compromisos.

g) Uno de los aspectos más novedosos que propone este proyecto de Ley Foral es el tratamiento de la doble imposición. Tras el dictamen motivado de la Comisión Europea nº 2010/4111, relativo al tratamiento fiscal de los dividendos, resulta completamente necesaria una revisión del mecanismo de la eliminación de la doble imposición recogida en el Impuesto sobre Sociedades, con dos objetivos fundamentales: (i) equiparar el tratamiento de las rentas derivadas de participaciones en entidades residentes y no residentes, tanto en materia de dividendos como de transmisión de las mismas, (ii) establecer un régimen de exención general en el ámbito de las participaciones significativas en entidades residentes.

De acuerdo con lo anterior, se incorpora un régimen de exención general para participaciones significativas, aplicable tanto en el ámbito interno como internacional, eliminando en este segundo ámbito el requisito relativo a la realización de actividad económica, si bien se incorpora un requisito de tributación mínima que se establece en el 10 por ciento de tipo nominal, entendiéndose cumplido este requisito en el supuesto de países con los que se haya suscrito un Convenio para evitar la doble imposición internacional.

El régimen de exención en el tratamiento de la eliminación de la doble imposición económica pretende incidir en los principios de coordinación con las normativas del Impuesto sobre Sociedades de nuestro entorno, puesto que todas ellas han adoptado este sistema; atender a las exigencias de la

neutralidad impositiva; e impulsar la internacionalización de la empresa navarra favoreciendo la inversión extranjera y la importación de capitales.

Un aspecto concreto de este régimen de exención, es la homogeneización del tratamiento de la doble imposición en las operaciones de préstamo de valores con otro tipo de contratos con idénticos efectos económicos, como pudieran ser determinadas operaciones de venta con pacto de recompra de acciones o equity swap, cuando el denominador común en todas ellas es que el perceptor jurídico de los dividendos o participaciones en beneficios tiene la obligación de restituirlos a su titular económico. La exención se aplicará por quien mantiene el registro contable de los valores.

El régimen de exención general en las rentas derivadas de la tenencia de participaciones, junto con las deducciones por doble imposición internacional que mantiene, aunque con variaciones, el proyecto de Ley Foral, se complementa con la modificación del régimen de exención de las rentas obtenidas a través de un establecimiento permanente así como con la importante reforma del régimen especial de transparencia fiscal internacional, reorganizándose todo el tratamiento de la doble imposición en un conjunto normativo cuyo principal objetivo es atraer a territorio español la tributación de aquellas rentas pasivas, en su mayoría, que se localizan fuera del territorio español con una finalidad eminentemente fiscal.

A este respecto, en lo que hace referencia a la imputación de rentas en el régimen de transparencia fiscal internacional, puede decirse que el objetivo básico de esta medida es potenciar la lucha contra el fraude y la evasión fiscal a nivel internacional, lo cual requiere tener en cuenta los trabajos elaborados por la OCDE en su Plan de Acción (BEPS) contra la erosión de bases

imponibles y el traslado de beneficios. Estas tendencias internacionales han de ser coordinadas con la lucha contra el desplazamiento de estructuras empresariales a jurisdicciones de baja tributación.

En este contexto, los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades imputarán las rentas positivas obtenidas por una entidad no residente en territorio español cuando se cumplan, básicamente, las circunstancias siguientes:

1. Que por sí solos o conjuntamente con entidades vinculadas, tengan una participación igual o superior al 50 por 100 en el capital o los fondos propios de la entidad no residente en territorio español en la fecha del cierre del ejercicio social de esta última.

2. Que el importe satisfecho por la entidad no residente en territorio español por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades, imputable a alguna de las clases de rentas previstas en el proyecto de Ley Foral, sea inferior al 75 por 100 del que hubiere correspondido de acuerdo con las normas del citado impuesto.

h) En cuanto a la exención por reinversión de beneficios extraordinarios, el artículo 37 del proyecto de Ley Foral mantiene el incentivo en términos similares a los vigentes. Con la nueva redacción se pretende dar mayor claridad a la regulación del incentivo, buscando su coherencia con el resto de artículos de la Ley Foral (de ahí la restricción en la inversión de elementos de transporte o el tratamiento de las subvenciones a la inversión), y buscando también su coordinación con la regulación de la Reserva especial para inversiones y la deducción por inversiones en elementos nuevos del

inmovilizado material y de inversiones inmobiliarias. Esta coordinación pretende dar seguridad jurídica en la interpretación de la norma. Adicionalmente, se recogen expresamente en el artículo 38 los valores aptos para reinvertir, cubriendo así la laguna que existe en la Ley Foral 24/1996, de 30 de diciembre, según redacción vigente a 31 de diciembre 2016.

i) Otra modificación relevante es la relativa al régimen de “patent box” o de reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles. Se propone derogar el régimen actual de “patent box”, con efectos de 30 junio 2016, y establecer uno nuevo, a partir de dicha fecha, dando cumplimiento así a los compromisos asumidos en la Acción 5 del Plan de acción BEPS y los acuerdos sobre esta materia del Foro sobre Prácticas Fiscales Perjudiciales de la OCDE y del Grupo de Código de Conducta en materia de fiscalidad de las empresas del ECOFIN. El nuevo régimen sigue el estándar definido del nexo modificado o actividad sustancial (“Modified Nexus approach”), según el cual el régimen de patent box debe calcular el beneficio fiscal estableciendo un nexo directo entre el ingreso que disfruta del beneficio fiscal y el gasto que contribuye a la obtención de dicho ingreso. Adicionalmente, el nuevo régimen suprime el beneficio fiscal sobre las rentas obtenidas en la cesión de marcas, así como el incentivo comúnmente conocido como “autopatent box” o patent box interno. A la vez que se cambia este régimen, se establece uno transitorio para las cesiones del derecho de uso o de explotación de la propiedad industrial o intelectual formalizadas hasta el 30 de junio de 2016, según el cual se podrá optar por aplicar el régimen previsto en el artículo 37 de la Ley Foral 24/1996 o por aplicar el nuevo régimen, en los periodos impositivos que se inicien en 2016 y 2017.

j) Como otra medida para luchar contra el fraude fiscal, se establecen restricciones en la compensación de las bases liquidables negativas

provenientes de entidades adquiridas que se encuentran en situación de inactividad o cuasi-inactividad.

k) La regulación de la Reserva especial para inversiones se ha modificado buscando esa coherencia y coordinación citada anteriormente en la exención por beneficios extraordinarios, pero mantiene el incentivo fiscal en términos similares a los vigentes.

El título V “Periodo impositivo y devengo del impuesto” no contiene novedades respecto a la Ley Foral 24/1996.

El título VI “Deuda tributaria” se modifica en los siguientes términos:

a) Se definen los conceptos de cuota íntegra, líquida y efectiva con el fin de facilitar el entendimiento de la Ley Foral y dar seguridad jurídica en su aplicación.

b) Como novedad, en el artículo 53 del proyecto de Ley Foral relativo a la tributación mínima, se establece de manera expresa la obligación del contribuyente de aplicar en su declaración las deducciones que haya tenido en cuenta para determinar el importe de la tributación mínima de ese periodo impositivo. De esta manera se pretende evitar que una misma deducción se utilice en diferentes periodos impositivos para determinar el importe de la tributación mínima. Con independencia de esta novedad, se mantiene en su integridad el contenido actual de la tributación mínima.

c) En el tema de las bonificaciones, se refunden en un solo cuerpo normativo las bonificaciones que actualmente se encuentran reguladas en distintas leyes forales.

d) Al margen de la reordenación de la regulación de la deducción por inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material y de inversiones inmobiliarias, en línea con los cambios realizados en la exención por reinversión de beneficios extraordinarios y la Reserva especial para inversiones, en materia de deducciones se modifica lo siguiente:

- En la deducción por la realización de actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica se establece una regla especial de generación de la deducción para el caso de que se opte por aplicar la deducción en el momento en que se reciba el informe preceptivo del órgano competente en materia de innovación y tecnología.

Además, con el mismo objetivo de clarificación que inspira otras modificaciones, se establece expresamente la incompatibilidad de esta deducción fiscal con cualquier otro incentivo salvo el de libertad de amortización.

- Respecto a la deducción por gastos de publicidad derivados de actividades de patrocinio, se elimina el límite conjunto de aplicación del 25 por ciento de la cuota líquida. También se elimina este límite respecto de la deducción por creación de empleo. Así, las únicas deducciones cuya aplicación no podrá exceder en su conjunto del 25 por ciento de la cuota líquida son la deducción por inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material y de

inversiones inmobiliarias, salvo en caso de inicio de actividad, y la deducción por inversiones en instalaciones de energías renovables.

- En relación con las normas comunes a todas las deducciones, se reordena el artículo, recogiendo a su vez mejoras técnicas y otros avances orientados a conseguir una correcta aplicación de las mencionadas deducciones. El cambio más relevante a destacar es el relativo a las subvenciones, que hasta ahora minoraban la base de deducción en su importe neto de efecto impositivo y ahora minoran dicha base en su importe íntegro, al entender que con carácter general no existe este efecto impositivo. Lo mismo se ha contemplado en la exención por reinversión y en la Reserva especial para inversiones.

e) En materia de pagos a cuenta, se reduce de 2.000.000 a 1.000.000 el importe neto de la cifra de negocios exigido para poder considerar pago a cuenta del Impuesto la cuota satisfecha por el Impuesto sobre Actividades Económicas, siguiendo así el mismo criterio que el establecido por la Administración del Estado. Además, se considera pago a cuenta tanto la cuota mínima municipal como la cuota autonómica y estatal.

En cuanto al título VII “Gestión del Impuesto”, se exige la tenencia del informe preceptivo del órgano competente en materia de innovación y tecnología para que las pequeñas empresas puedan solicitar la devolución de la deducción por la realización de actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica no aplicada.

Además, en relación con la obligación de practicar retención, se prevé un nuevo sujeto obligado: las entidades aseguradoras domiciliadas en otro

Estado miembro del Espacio Económico Europeo que operen en España en régimen de libre prestación de servicios, en relación con las operaciones que se realicen en España.

El título VIII “Regímenes tributarios especiales”, se somete a una revisión general como consecuencia de la incorporación de un nuevo sistema para eliminar la doble imposición basado en el método de exención y la necesidad doble de adaptar estos regímenes al derecho comunitario y de armonizarlos con su regulación en el Estado. Adicionalmente a lo anterior, se añaden estas otras modificaciones:

a) En el régimen de agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y de uniones temporales de empresas, se establece un límite de imputación de bases liquidables negativas y de bases de deducciones de la cuota en los casos en los que las aportaciones de los socios a dichas entidades deban ser calificadas como instrumentos de patrimonio con características especiales, conforme a los criterios contables. Esta limitación se extiende, en virtud de una disposición adicional, a los socios de agrupaciones de interés económico o uniones temporales de empresas sometidos a otra normativa, equiparando de esta manera el tratamiento de todos los socios que estén sometidos a esta norma.

b) El régimen de consolidación se adapta al nuevo tratamiento fiscal de los deterioros de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades y al límite adicional incorporado para la deducibilidad de los gastos financieros.

c) Se reordena el capítulo VIII dedicado al régimen de las operaciones de reestructuración societaria buscando una mayor coherencia y claridad. Además, se contempla el aplazamiento de la deuda tributaria que surja de estas operaciones cuando los elementos patrimoniales se transfieran al extranjero pero sea a un Estado miembro de la Unión Europea, o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria. Consecuencia inmediata de la aplicación del régimen de exención en la transmisión de participaciones de origen interno es la desaparición del actual tratamiento de la diferencia de fusión o fondo de comercio de fusión, que deviene en instrumento innecesario para eliminar la doble imposición.

d) Consecuencia también del nuevo régimen de exención para evitar la doble imposición es la desaparición del régimen especial de las entidades de tenencia de valores extranjeros, al quedarse prácticamente sin contenido.

e) En cuanto al régimen especial aplicable a los establecimientos permanentes en Navarra de entidades extranjeras, se hace una remisión general a la normativa estatal, que resulta de aplicación de conformidad con lo dispuesto en el artículo 28 del Convenio Económico y a falta de normativa foral aprobada sobre la materia.

Por último, las disposiciones adicionales mantienen aquellas que figuraban en la Ley Foral 24/1996, de 30 de diciembre, y que siguen resultando de aplicación. Como novedad, se incorpora la disposición adicional tercera para regular las medidas de apoyo al emprendimiento, refundiendo en ella el anterior régimen de las empresas jóvenes e innovadoras y de las entidades calificadas como emprendedoras. También son nuevas las disposiciones relativas al concepto de entidad patrimonial en periodos impositivos anteriores a la entrada

en vigor de esta Ley Foral; aquéllas que regulan el régimen de los socios de sociedades civiles con objeto mercantil, agrupaciones de interés económico o uniones temporales de empresas, SICAV o SOCIMI; y la relativa a la retención en arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles rústicos.

En línea con lo anterior, las disposiciones transitorias recopilan aquellas de la Ley Foral 24/1996, de 30 de diciembre, que se estima necesario mantener. Adicionalmente, se incorporan disposiciones transitorias nuevas pudiendo destacar las relativas a las sociedades civiles con objeto mercantil y SAT que pasan a ser contribuyentes del impuesto, las relativas al cambio del tratamiento fiscal de los deterioros de valor y la relativa al patent box.

Las disposiciones finales de este proyecto de Ley Foral se ocupan, por un lado, de habilitar al Gobierno de Navarra para el desarrollo reglamentario de esta Ley Foral y, por otro lado, de fijar sus efectos y su entrada en vigor. Así, la modificación legislativa entrará en vigor, con carácter general, el 1 de enero de 2017 y se aplicará a los periodos impositivos iniciados a partir de dicha fecha. Como excepción, el régimen de patent box entrará en vigor el 1 de julio de 2016, y la modificación en la tributación mínima y en las cuotas del Impuesto sobre Actividades Económicas que tienen la consideración de pagos a cuenta, serán de aplicación para los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2016. La disposición transitoria tercera será de aplicación a los periodos impositivos que se inicien a partir de esta última fecha, y la disposición transitoria décima será de aplicación a partir del 1 de julio de 2016.

En último término, la disposición derogatoria deroga cualquier norma de igual o inferior rango que contradiga lo dispuesto en esta Ley Foral y, en su apartado 2, mantiene la vigencia de determinadas disposiciones especiales.

## **ANÁLISIS JURÍDICO**

### **A) RANGO DE LA PROPUESTA LEGISLATIVA**

Como se ha comentado antes, es necesario que los cambios normativos que se contienen en este proyecto de Ley Foral tengan rango de Ley Foral.

El artículo 11 de la Ley Foral 13/2000, de 14 de diciembre, General Tributaria, dispone que se regularán, en todo caso, por ley foral la determinación del hecho imponible, del sujeto pasivo, del responsable, de la base, del tipo de gravamen, del devengo y de todos los demás elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria. Igualmente se regulará por ley foral el establecimiento, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones y demás bonificaciones tributarias.

### **B) COHERENCIA CON EL RESTO DEL ORDENAMIENTO JURÍDICO**

El artículo 2.1, en sus letras a) a c) del Convenio Económico, establece que, en el ejercicio de la potestad tributaria, la Comunidad Foral de Navarra deberá respetar los criterios de armonización del régimen foral con el régimen común, las competencias que conforme al Convenio correspondan al Estado y los tratados o convenios internacionales suscritos por el Estado, en especial los firmados para evitar la doble imposición así como las normas de armonización fiscal de la Unión Europea.

De acuerdo con lo anterior, y teniendo en cuenta la aprobación en el Estado de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, así como la normativa comunitaria y los acuerdos recientemente adoptados a nivel internacional, como el Plan de acción BEPS, la Comunidad Foral debe modificar su normativa tributaria relativa al Impuesto sobre Sociedades con el fin de adaptarla a ellos.

### C) NORMAS QUE SE DEROGAN

Como se ha dicho, se deroga cualquier norma de igual o inferior rango que contradiga lo dispuesto en esta Ley Foral. En concreto:

a) La Ley Foral 24/1996, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

No obstante, el artículo 37 quedará derogado a partir de 1 de julio de 2016 y el artículo 74.2 quedará derogado con efectos para periodos impositivos iniciados a partir de 1 de de enero de 2016.

b) El artículo 7 de la Ley Foral 12/1992, de 20 de octubre, de modificaciones tributarias.

c) La Ley Foral 12/1993, de 15 de noviembre, de apoyo a la inversión y a la actividad económica y otras medidas tributarias.

No obstante, se mantiene la vigencia de estas disposiciones especiales:

a) La Ley Foral 9/1994, de 21 de junio, reguladora del Régimen fiscal de las cooperativas.

b) El artículo 4 de la Ley Foral 14/1995, de 29 de diciembre, de modificación de diversos impuestos.

c) La Ley Foral 10/1996, de 2 de julio, reguladora del Régimen tributario de las fundaciones y de las actividades de patrocinio.

d) El artículo 11 de la Ley Foral 3/2000, de 22 de junio, de ayudas de salvamento y reestructuración de empresas en crisis.

e) El artículo 22 de la Ley Foral 5/2001, de 9 de marzo, de Cooperación al Desarrollo.

f) La disposición adicional tercera de la Ley Foral 20/2011, de 28 de diciembre, de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias.

g) La disposición adicional primera de la Ley Foral 21/2012, de 26 de diciembre, de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias.

h) La Ley Foral 8/2014, de 16 de mayo, reguladora del mecenazgo cultural y de sus incentivos fiscales en la Comunidad Foral de Navarra.

i) La disposición adicional tercera de la Ley Foral 2/2015, de 22 de enero, de microcooperativas de trabajo asociado.

## **DESCRIPCIÓN DE LA TRAMITACIÓN**

Una vez aprobado el proyecto de Ley Foral por el Gobierno de Navarra, se tramitará ante el Parlamento de Navarra de conformidad con lo dispuesto en la Sección 1ª del Capítulo II del Título VI del Reglamento del Parlamento de Navarra.

## **MEMORIA ORGANIZATIVA**

Las variaciones introducidas en los preceptos incluidos en el Proyecto de Ley Foral no precisan la necesidad de crear, modificar o suprimir unidades orgánicas administrativas, ni llevan consigo la exigencia o imperativo de acometer incrementos de plantilla en orden a su ejecución y aplicación dentro de la Administración de la Comunidad Foral de Navarra. Con ello quiere decirse que Las novedades normativas no van a producir un mayor coste organizativo en la Administración Tributaria de la Comunidad Foral, ya que no van a suponer la dedicación de mayores recursos materiales ni humanos por parte de la Hacienda Tributaria de Navarra ni van a dar lugar a cambios en su organización.

Por todo ello, no se incorpora informe de la Dirección General de Función Pública.