

INFORME SOBRE LA ESTIMACIÓN DEL COSTE DEL PROYECTO DE LEY FORAL DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.

El informe sobre la estimación del coste de este Proyecto de Ley Foral viene a cumplir con dos mandatos legislativos. Por una parte, el artículo 127.1 del Texto Refundido del Reglamento del Parlamento de Navarra dispone que los proyectos del Ley Foral vayan acompañados de una exposición de motivos y de los antecedentes necesarios para poder pronunciarse sobre ellos. Por otra, el artículo 52 de la Ley Foral 14/2004, de 3 de diciembre, del Gobierno de Navarra y de su Presidente, regula el procedimiento de elaboración de los proyectos de Ley Foral y dispone que el anteproyecto irá acompañado de una memoria que incluya una estimación del coste al que dará lugar.

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 recae, 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.

También es preciso resaltar, en aras a la realización de un correcto examen de la incidencia recaudatoria del proyecto de Ley Foral, que 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. 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 cuanto a las novedades, en el título II “El hecho imponible” se introduce 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 llevará consigo importantes restricciones. Así, determinará, entre otras cuestiones, la imposibilidad de su consideración como pequeña empresa o microempresa, además de imponerle considerables obstáculos en la aplicación de la exención por doble imposición, así como limitaciones a la compensación de bases liquidables negativas. Todo ello se traducirá en un incremento recaudatorio, pero que no puede ser medido de forma fiable.

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).

Este trasvase de tributación del IRPF al Impuesto sobre Sociedades producirá un aumento recaudatorio en este último Impuesto, si bien tendrá lugar una disminución por parecido importe en el IRPF. En ninguno de los dos casos reseñados es posible evaluar su importe.

Entrando en el análisis del título IV “La base imponible”, se pueden destacar varias modificaciones.

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.

Este diferimiento en el tiempo y la limitación de las reseñadas rentas negativas derivará en aumentos recaudatorios que no pueden ser evaluados de manera concluyente.

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.

Esta importante limitación en la deducibilidad de las pérdidas por deterioro llevará consigo significativos incrementos recaudatorios, que no pueden ser medidos con una moderada exactitud.

Se introducen también considerables novedades en materia de los gastos que son considerados fiscalmente deducibles.

En primer lugar, no serán deducibles fiscalmente los gastos derivados de préstamos participativos otorgados por entidades que formen parte del mismo grupo. Esta restricción a la deducibilidad fiscal de gastos supondrá un incremento recaudatorio que es de difícil estimación.

También se establece la no deducibilidad de los gastos en operaciones híbridas entre personas o entidades vinculadas, entendiéndose como tales las que tienen distinta calificación fiscal en las partes intervinientes, en línea con la Acción 2 del Plan de acción BEPS. Ello producirá restricciones en la realización de este tipo de operaciones, muy comunes entre empresas vinculadas, y se traducirá en un incremento recaudatorio, pero sin posibilidad de su evaluación de manera razonable.

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. También esta medida derivará en incrementos recaudatorios, que por su propia naturaleza difícilmente pueden ser medidas de manera fiable.

Por otro lado, se acomete la supresión de la corrección de la depreciación monetaria sobre las rentas generadas en la transmisión de elementos patrimoniales. Esto provocará un incremento en las bases imponibles y en la recaudación tributaria, que no ha podido ser valorado de manera completa y fiable.

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.

El régimen de exención general en las rentas derivadas de la tenencia y posterior transmisión de acciones o 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.

En relación con este tema ha de hacerse notar que la sustitución del régimen de deducción en cuota para evitar la doble imposición (en unos casos del 50% y en otros del 100%) por un régimen de exención en la base imponible (aunque con restricciones), puede ocasionar en principio una disminución recaudatoria, que no puede ser evaluada, si bien provocará también que los dividendos derivados de participaciones de pequeños porcentajes (inferiores al 5%) queden sin poder acogerse a la exención (antes aplicaban una deducción del 50%), lo cual paliará esa anunciada posible disminución recaudatoria.

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 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.

Dado que se introduce el meritado régimen transitorio, es factible pensar que a corto plazo no se producirán variaciones significativas en el ámbito recaudatorio, si bien a medio y a largo plazo los cambios incorporados en el patent box llevarán consigo incrementos recaudatorios, puesto que este régimen verá disminuido su potencial.

En relación con el título VI “Deuda tributaria” y, en concreto, 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.

La reseñada eliminación del límite de la deducción por gastos de publicidad derivados de actividades de patrocinio, así como de la deducción por creación de empleo, ocasionarán disminuciones recaudatorias que, aunque con dificultad, han podido ser evaluadas.

En lo relativo al patrocinio, las estimaciones recaudatorias sobre la eliminación del límite del 25% exigen la aplicación de distintas hipótesis, que no son escenarios que se puedan prever con seguridad. Así, el comportamiento económico y tributario del contribuyente es oscilante de un año a otro, ya que la generación del importe de la deducción cambia de un año a otro, y a ello hay que añadir la opción del contribuyente en aplicar unas u otras deducciones, según existan o no de deducciones de años anteriores, con límite o sin límite, si le afecta o no la tributación mínima, etc.

El efecto recaudatorio estimado con todas las premisas señaladas, puede variar desde 600.000 (589.019,62 €) hasta 2 millones (1.974.787,14 €) y afecta de manera muy distinta a unos contribuyentes y a otros, teniendo en cuenta la disparidad de la deducción, que se encuentra concentrada en un 37% en 5 contribuyentes. Esta concentración de la deducción en pocos contribuyentes también puede distorsionar el cálculo realizado. Si se tiene en cuenta la media de las dos cantidades apuntadas, el coste podría rondar el millón trescientos mil euros.

En lo tocante a la supresión del límite en la deducción por creación de empleo, las estimaciones realizadas apuntan a que la cifra máxima de pérdida de recaudación ascendería a 5.034.160,77 euros.

Para obtener este dato se han tenido en cuenta las sociedades con deducción por creación de empleo pendiente de aplicar después de aplicar la misma deducción del año 2015 y que tuviesen cuota disponible después de aplicar las deducciones. Ha de advertirse que no se toman en consideración las sociedades que, teniendo deducción por creación de empleo pendiente, no tienen cuota disponible porque han aplicado otro tipo de deducciones, aunque quizás si la deducción por creación de empleo no hubiese estado limitada, hubiesen aplicado ésta.

Por otro lado, no se ha considerado la posible limitación de la tributación mínima, ya que es de imposible cálculo. Esta tributación mínima cambia ya para el año 2016.

En definitiva, ha de advertirse que el impacto que puede tener en la cuota “final” del Impuesto la eliminación del límite en la deducción por creación de empleo, está condicionado por la aplicación que el contribuyente, conforme le pueda afectar la tributación mínima y con arreglo al orden establecido en la normativa, realice de sus restantes deducciones de la cuota íntegra. En consecuencia, si bien como medida aislada la eliminación del límite (con los

datos de las declaraciones recién presentadas del Impuesto sobre Sociedades Modelo S90 correspondientes al periodo impositivo 2015) supondría el coste 5.034.160,77 euros, el impacto como medida interrelacionada con el resto de elementos del Impuesto es difícil de estimar.

En lo que se refiere a los regímenes especiales regulados en el título VIII, los cambios no son significativos, ya que lo sustancial de la reforma ya se había incorporado para el año 2016.

Aparte de la supresión del régimen especial de las entidades de tenencia de valores extranjeros, los dos grandes regímenes especiales como son el régimen de consolidación fiscal y el régimen de las operaciones de reestructuración societaria, no sufren modificaciones de calado, más allá de su reordenación y mejor sistematización. No obstante, ha de ser reseñado que, en el régimen especial de las operaciones de reestructuración societaria, desaparece el actual tratamiento de la diferencia de fusión o fondo de comercio de fusión. Ello es consecuencia de la aplicación del régimen de exención en la transmisión de participaciones de origen interno.

Adicionalmente, por el efecto en el incremento de la recaudación que pueda tener y que no se puede valorar a priori, merece ser destacado el régimen de agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y de uniones temporales de empresas, en el cual 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.

En las disposiciones finales de este proyecto de Ley Foral ha de repararse en la que fija 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. Con ello quiere decirse que los efectos recaudatorios, los positivos y los negativos, se reflejarán, con carácter general, en el periodo impositivo de 2018.

Como excepción, el régimen de patent box entrará en vigor el 1 de julio de 2016, y podría tener reflejo en el periodo impositivo de 2017, pero, como ya se ha advertido, la existencia de un régimen transitorio provocará que a corto plazo no se produzcan variaciones recaudatorias significativas por este concepto.

OTRAS CONSIDERACIONES.

Ha de advertirse que los cálculos se hacen desde un punto de vista estático, sin tener en cuenta los posibles cambios en los ingresos tributarios como consecuencia de un potencial incremento o disminución de las bases imponibles de los Impuestos. Tampoco se puede adivinar el comportamiento de los sujetos pasivos ante los cambios normativos que incrementen o disminuyan determinados beneficios fiscales.

También ha de tenerse en cuenta que la repercusión económica derivada de estos cambios tributarios es nula para 2017 y así se ha tenido en cuenta a la hora de confeccionar la previsión de ingresos para la elaboración del presupuesto de 2017. El efecto que pueda haber en 2018 se tendrá en cuenta en la previsión de ingresos para aprobar el proyecto de presupuestos de ese año.

Además, ha de concretarse que los cambios introducidos en la normativa del Impuesto no van a ocasionar incidencias en los recursos materiales y humanos empleados en su gestión y control.

Pamplona, 2 de noviembre de 2016

EL DIRECTOR GERENTE DE HACIENDA TRIBUTARIA DE NAVARRA,

Luis Esáin Equiza