

Circular nº 27 – Área Tributaria – Marzo de 2018

Medidas fiscales para 2018

Tal y como se ha venido conociendo en la prensa en los últimos meses, los territorios forales están incursos en una relevante reforma tributaria, cuyas principales líneas pasamos a resumirles a continuación. Aunque la reforma que entrará en vigor en el Territorios Histórico de Gipuzkoa, todavía está en su tramitación en Juntas, la existencia de un acuerdo político sobre la reforma, y el avanzado estado de tramitación en Juntas, nos habilita para aventurarnos ya en la emisión conjunta de la presente nota, de aplicación por lo tanto a los tres territorios históricos.

Sirva de excusa además la entrada en vigor hoy, 28 de marzo de 2018, de la Norma Foral 2/2018, de 21 de marzo, por la que se aprueba la reforma en el Territorio Histórico de Bizkaia.

En el caso de Álava, la Norma Foral 2/2018, de 7 de marzo, de modificación de diversas normas y tributos del sistema, entro en vigor el pasado 17 marzo.

Antes de nada, hay que tener en cuenta que a pesar de la entrada en vigor regulada en las distintas normas, para el día siguiente a su publicación en el Boletín, **los efectos** en el Impuesto sobre Sociedades, Patrimonio e IRPF, se retrotraen a **1 de enero** (a periodos iniciados con posterioridad al 1 de enero para el caso del Impuesto sobre Sociedades), por lo que la reforma conlleva, como viene siendo ya tónica habitual en nuestros legisladores, un grado de retroactividad impropia o de grado medio.

Dicho lo cual, pasamos a continuación a comentar los principales aspectos de la reforma en el Impuesto sobre Sociedades

1) Limitación a la compensación de Bases imponibles negativas.

Quizá uno de los aspectos más llamativos de la reforma, sea la introducción por primera vez en los territorios forales, de medidas para la limitación a la compensación de bases imponibles negativas, y que dicha limitación, no lleve aparejada un límite cuantitativo como sí existe en la normativa Navarra o de Territorio Común, donde únicamente aplica la limitación a partir del millón de euros. Si se ha distinguido no obstante, entre pequeñas empresas y microempresas que tendrán un límite a la compensación del 70% de la base imponible previa, frente al resto, que tendrán un límite a la compensación del 50%. Para compensar la limitación, las bases imponibles pendientes a 1 de enero

de 2018, podrán ser compensadas en los 30 años siguientes, frente a los 15 existentes hasta la reforma.

<i>Compensación bases imponibles negativas</i>	
Límite temporal	30 años
Límite cuantitativo	50% base imponible previa
	Microempresas y pequeñas empresas: 70%
	No aplica: - en el importe de las rentas correspondientes a quitas o esperas consecuencia de un acuerdo con los acreedores del contribuyente. - en el período impositivo en que se produzca la extinción de la entidad, salvo que la misma sea consecuencia de una operación de reestructuración

2) Limitación a la compensación de créditos fiscales

En línea con la limitación a los beneficios tributarios obtenidos con carácter previo a la reforma, se introduce una limitación a la compensación de las deducciones de la cuota, según se detalla a continuación:

<i>Aplicación deducciones</i>	
Límite temporal	30 años
Límite cuantitativo	Doble imposición: 100%
	Resto: 35% de la cuota líquida
	I+D+i : 70% de la cuota líquida
	En caso de concurrencia de deducciones afectadas por cada uno de los dos límites, el límite del 70% se aplicará sobre la cuota líquida restante que resulte una vez aplicado el límite conjunto de deducciones del 35%

Es de destacar, que la limitación a la compensación de deducciones, no solo aplica para aquellas deducciones generadas con posterioridad a la reforma, sino que se extiende, -y así lo han aclarado el legislador de forma expresa, a través de la introducción de las oportunas disposiciones transitorias en el Impuesto sobre sociedades-, a todas aquellas que fueron generadas con carácter previo, que hasta la reforma conservaban el límite con el que se generaron, y que ahora quedan trabadas en los nuevos límites.

Para atemperar las nuevas limitaciones, se incrementa el número de periodos que pueden ser objeto de compensación, pasando de 15 a 30 años, y resultando de aplicación a todos los créditos que estuvieran “vivos” a 1 de enero de 2018.

3) Modificación de los tipos de tributación

Desde luego la más popular de las modificaciones es la sustancial rebaja de 4 puntos en los tipos de tributación ordinarios, paulatina en 2 años (2 puntos en 2018 y 2 puntos en 2019).

No obstante lo anterior, la modificación de los tipos viene acompañada igualmente de una modificación al alza de los tipos de tributación mínima, y que conlleva que a pesar de la rebaja de tipos, estos limiten su efecto, en aquellas compañías que cuenten con créditos fiscales pendientes de compensación, compañías que ven nuevamente limitar la aplicación de los créditos fiscales convenientemente generados en ejercicios previos.

Nuevos tipos de tributación:

	2017	2018	2019
Tipo General	28%	26%	24%
Microempresas y pequeñas empresas	24%	22%	20%
Entidades parcialmente exentas, Mutuas de Seguros Generales, EPSV a las que no resulte de aplicación el tipo del 0%, SGR y de reafianzamiento, Sociedades Receptoras de la Bolsa de Valores así como las Sociedades y Agencias de Valores y Bolsa miembros de la Bolsa de Valores de Bilbao	21%	20%	19%
Exploración, investigación y explotación de hidrocarburos	35%	33%	31%
Entidades de crédito	28%	28%	28%

	2017	2018	2019
Tipo en relación a la compensación tributaria del artículo 32.4 NFIS	19,20%	18,70%	18,00%

Tributación mínima sin mantenimiento o creación de empleo:

<i>Tipo de tributación mínima</i>	2017	2018	2019
Tipo General	13%	15%	17%
Microempresas y pequeñas empresas	11%	13%	15%
Entidades parcialmente exentas, Mutuas de Seguros Generales, EPSV a las que no resulte de aplicación el tipo del 0%, SGR y de reafianzamiento, Sociedades Receptoras de la Bolsa de Valores así como las Sociedades y Agencias de Valores y Bolsa miembros de la Bolsa de Valores de Bilbao	9,75%	10,75%	11,75%
Exploración, investigación y explotación de hidrocarburos	16,25%	18,25%	20,25%
Entidades de crédito	13%	13%	13%

Tributación mínima con mantenimiento o creación de empleo:

<i>Tipo reducido de tributación mínima</i>	2017	2018	2019
Tipo General	11%	13%	15%
Microempresas y pequeñas empresas	9%	11%	13%
Entidades parcialmente exentas, Mutuas de Seguros Generales, EPSV a las que no resulte de aplicación el tipo del 0%, SGR y de reafianzamiento, Sociedades Receptoras de la Bolsa de Valores así como las Sociedades y Agencias de Valores y Bolsa miembros de la Bolsa de Valores de Bilbao	7,75%	8,75%	9,75%
Exploración, investigación y explotación de hidrocarburos	14,25%	16,25%	18,25%
Entidades de crédito	11%	11%	11%

4) Modificación de la Reinversión de Beneficios Extraordinarios

En aquellas rentas pendientes de reinversión por transmisiones sometidas a la exención, se elimina la posibilidad de materializar la reinversión en participaciones cualificadas (+ 5% y + de un año de tenencia de la participación).

Hay que circunscribir esta modificación, aunque no tenga una relación directa plena, al hecho de que desde el 1 de enero de 2014 las plusvalías derivadas de la transmisión de participaciones cualificadas no están, de forma general y con muchos matices, sometidas a tributación.

5) Modificación del Patent Box mediante la eliminación del Know-How como cesión beneficiada

Se reduce el ámbito de aplicación de la reducción de las rentas correspondientes a la explotación mediante la cesión a terceros del derecho de uso o explotación de la propiedad intelectual o industrial, de forma que quedan excluidos de equipos industriales, comerciales o científicos, de planos, fórmulas o procedimientos secretos, de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, de dibujos o modelos.

6) Limitación a la compensación de gastos financieros.

Se introduce por primera vez en los territorios forales, esta medida que tiende a limitar la deducibilidad de los gastos financieros en grupos cuya carga financiera es relevante. Las principales reglas para la no deducibilidad son:

- a) Gastos financieros superiores al 30% del beneficio operativo y superiores a 3 millones de euros
 - b) Generados en por compañías que pertenezcan a un grupo en los términos del artículo 42 del C.Co., o estén vinculadas a otras con en los términos del 42 de la NFIS o con EP en el extranjero.
- Los gastos no deducidos podrán ser objeto de deducción en ejercicios siguientes
 - Existen reglas específicas y especiales para las compras apalancadas
 - Incompatibilidad con la actual regla de subcapitalización, que se mantiene vigente

7) Modificación del Exit Tax

Se modifica el régimen de tributación de sociedades por cambio de residencia al extranjero, que para traslados a territorio de la UE, se pasa de un régimen de diferimiento, a un régimen de fraccionamiento y pago en 5 ejercicios.

8) Eliminación de la doble imposición

Modificación de los supuestos que dan lugar a la eliminación de la doble imposición, exigiéndose con carácter general, que la entidad participada este sometida a un tipo de interés nominal del 10%, y superándose la referencia a *“impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto cuando sea residente en un país con el que el Reino de España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional, que le sea de aplicación y que contenga cláusula de intercambio de información”* que a partir de la reforma deja de ser suficiente, siendo lo sustancial el tipo nominal.

Se incrementa el plazo para la aplicación de la deducción por doble imposición internacional a 30 años.

9) Pago fraccionado

Se introduce por primera vez en los territorios forales la obligación de liquidación de un pago fraccionado a cuenta del impuesto sobre sociedades, que deberá liquidarse en los 25 días de octubre de cada año (en entidades con ejercicio coincidente con el año natural). El pago será el 5% de la base imponible del último periodo liquidado.

Están exceptuadas de presentación:

- ❖ Microempresas y Pequeñas Empresas
- ❖ Fondos de Pensiones y EPSVs

Si deberán liquidar pago fraccionado, entre otras:

- ❖ Sociedades Patrimoniales
- ❖ Medianas y Grandes Empresas
- ❖ Todas aquellas que no realicen explotación económica

10) Otras modificaciones

- a) Se incrementan los supuestos de aplicación de la deducción por activos fijos nuevos a inversiones superiores a 5 millones de euros, sin más requisitos.
- b) Se regula la limitación a la deducción de los instrumentos híbridos, es decir, aquellos que pueden dar lugar a un doble gasto o a un doble no ingreso.
- c) Se limita la deducción por creación de empleo a personas con salario superior a 1,7 sobre el SMI.

En suma, más allá de las modificaciones técnicas habituales en este tipo de reformas, la conjunción de tipos, límites mínimos, y limitaciones a la aplicación de créditos, reforma resultará beneficiosa para aquellas compañías con resultados positivos históricos, sin beneficios tributarios pendientes, y perjudicial para aquellas compañías que ostenten beneficios tributarios pendientes de compensación o aplicación.

Quedamos a su disposición para ampliar o aclarar cualquier cuestión relativa a esta comunicación

Biscay Consulting