

MIGUEL ALVAREZ ERVITI

Abogado
Economista

Profesor Asociado del Departamento de Derecho Público de la U.P.N.A.

LA NUEVA REGULACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (LEY FORAL 24/1996, DE 30 DE DICIEMBRE)

SUMARIO

INTRODUCCION

1. Ambito de aplicación
2. Hecho imponible
3. Sujetos pasivos
4. Base imponible
 - 4.1. Amortizaciones
 - 4.2. Contratos de arrendamiento financiero y cesión de uso con opción de compra o renovación
 - 4.3. Provisiones
 - 4.4. Gastos fiscalmente no deducibles
 - 4.5. Operaciones a valor de mercado
 - 4.6. Depreciación monetaria
 - 4.7. Operaciones vinculadas
 - 4.8. Exención y diferimiento por reinversión
 - 4.9. Revalorizaciones contables
 - 4.10. Imputación temporal
5. Base liquidable
6. Período impositivo y devengo del impuesto
7. Cuota Integra
8. Bonificaciones
9. Deducciones para evitar la doble imposición
10. Deducciones por incentivos
11. Gestión del Impuesto
12. Regímenes Especiales

INTRODUCCIÓN

El Parlamento de Navarra aprobó el 30 de diciembre de 1996 la Ley Foral 24/1996 (BON 31-12-96), que regula el Impuesto sobre Sociedades para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 1997, fecha de su entrada en vigor.

El objetivo del presente trabajo es realizar un primer análisis de la nueva regulación, destacando las novedades más significativas respecto a la normativa derogada.

Entre las causas que motivan la reforma del Impuesto sobre Sociedades se pueden citar las anteriores reformas del I.R.P.F. y de la legislación mercantil y el deseo de aproximar el régimen de determinación del resultado contable y de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Aunque se introducen importantes novedades, no se realiza una reforma radical del Impuesto, ya que se mantiene el esquema general existente en la normativa derogada.

La Ley Foral 24/1996 tiene una extensión notablemente superior al derogado Texto Refundido de las Disposiciones del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Decreto Foral Legislativo 153/1996, de 13 de junio, constando de 157 artículos frente a los 37 del Texto Refundido. La mayor extensión se debe en gran medida a que incorpora la regulación de regímenes especiales, hasta ahora dispersa en diversas normas, y a la elevación a rango de Ley de numerosas disposiciones que anteriormente tenían rango reglamentario.

1. Ambito de aplicación

Recogiendo las disposiciones del Convenio Económico entre Navarra y el Estado (Ley 28/1990, de 26 de diciembre), la Ley Foral 24/1996 es aplicable a las entidades que, conforme a las normas del Convenio Económico y de la propia Ley Foral, deban tributar exclusivamente a la Comunidad Foral de Navarra o, tributando en régimen de cifra relativa, tengan su domicilio fiscal en Navarra y no realicen en territorio común el 75% o más de sus operaciones.

2. Hecho imponible

El hecho imponible es la obtención de renta por parte del sujeto pasivo, cualquiera que sea la fuente de la que proceda.

Esta definición es una de las novedades de la Ley Foral, ya que supone abandonar la clasificación de la renta en función de su origen (rendimientos de explotaciones económicas, rendimientos de capital, incrementos y disminuciones de patrimonio) que existía en la antigua regulación y afirma el carácter sintético del Impuesto. Como excepción, en determinados supuestos (exención parcial, obligación real de contribuir y obligación de retener) la clasificación de rentas mantiene su vigencia.

3. Sujetos pasivos

Conforme al artículo 11 de la Ley Foral son sujetos pasivos del Impuesto las personas jurídicas, excepto las sociedades civiles con personalidad jurídica que tributen en régimen de atribución de rentas. Igualmente, son sujetos pasivos determinados fondos (de inversión, capital-riesgo, pensiones, de regulación del mercado hipotecario, de titulización hipotecaria o de titulización de activos), uniones temporales de empresas y los grupos de sociedades que tributen en el régimen especial de grupos de sociedades.

Como novedad destaca la consideración de las Sociedades Agrarias de Transformación como sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades (con alguna excepción), excluyéndolas del régimen de atribución de rentas por el que venían tributando. Esta disposición equipara su tributación a la ya existente en el régimen común.

Las exenciones subjetivas, totales y parciales, son reguladas en los artículos 12 y 152 y siguientes de Ley Foral.

Exenciones totales

Según el artículo 12 de la Ley Foral están totalmente exentas del Impuesto las Administraciones Públicas Territoriales, los organismos autónomos o entidades autónomas de

carácter análogo y los entes públicos vinculados o dependientes de las mencionadas Administraciones Públicas, excepto las Sociedades Públicas, y las entidades públicas gestoras de la Seguridad Social.

Exenciones parciales

Están parcialmente exentas las asociaciones sin ánimo de lucro que cumplan determinados requisitos; las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas; los colegios profesionales, cámaras oficiales, sindicatos de trabajadores y partidos políticos; los fondos de promoción de empleo y las mutuas de accidentes de Trabajo y enfermedades profesionales que cumplan determinados requisitos.

Como novedades destacables en las entidades exentas respecto al régimen anterior:

- Se elimina la tributación mínima sobre las rentas sujetas a la retención.
- En el régimen de las entidades parcialmente exentas, se aplica la exención a las rentas procedentes de las actividades propias de su finalidad, incluso las generadas en la transmisión onerosa de bienes afectos a la realización de su objeto social, siempre que en este caso, se reinvierta el importe obtenido en las condiciones y plazos establecidos en el artículo 153 de la Ley Foral.

4. Base imponible

Constituye la base imponible el importe de la renta obtenida en el período impositivo.

La base imponible se determina, en el régimen de estimación directa, aplicando al resultado contable los ajustes establecidos en la propia Ley Foral. Este resultado contable debe ser calculado aplicando las normas del Código de Comercio, otras leyes relativas a dicha determinación y disposiciones que desarrollen dichas normas.

Esta es una de las novedades más destacadas de la nueva regulación, por cuanto supone acoger a efectos fiscales la legislación de carácter mercantil, lo que ha dado origen a opiniones doctrinales contrapuestas. Sin embargo, con la normativa derogada, en la práctica la base imponible se determinaba partiendo del resultado contable y realizando en él los ajustes oportunos y por otra parte, continúa siendo una norma de carácter fiscal, la Ley Foral 24/1996, la que determina los ingresos computables y los gastos deducibles y no deducibles fiscalmente(aunque estos coincidan en gran medida con los ingresos y gastos contables).

Destaca el hecho de que se establecen expresamente en la propia Ley Foral cuáles son los ajustes a practicar, lo que deberá contribuir a incrementar la seguridad jurídica, mejorando una situación de progresivo deterioro en la misma, motivada por los muchos ajustes a introducir con la normativa derogada.

El artículo 13 de la Ley Foral contiene otro precepto que ha levantado discrepancias en la doctrina: establece la habilitación a la Administración Tributaria para aplicar la normativa contable a fin de determinar el resultado contable. Es previsible la futura existencia de divergencias interpretativas entre los contribuyentes y la Administración, que la jurisprudencia deberá resolver.

Como ya se ha indicado, únicamente se pueden practicar sobre el resultado contable los ajustes contenidos en los preceptos de la propia Ley Foral 24/1996 y normas que la desarrollen. Seguidamente analizamos las notas más destacadas de estos ajustes.

4.1. Amortizaciones

4.1.1. Inmovilizado material

El artículo 14 de la Ley Foral regula la amortización de forma más extensa que el

Texto Refundido de 1986, dando rango de Ley a preceptos que anteriormente tenían rango reglamentario.

Destaca en la nueva regulación la ausencia de referencias a la necesidad de contabilización de la amortización y a la «amortización mínima», que se convertía en irre recuperable si no se practicaba en el ejercicio correspondiente. La eliminación de la amortización mínima es coherente con las normas de imputación temporal establecidas en el artículo 34 de Ley Foral; de esta forma, será posible trasladar dotaciones a la amortización entre ejercicios, siempre que esto no suponga una menor tributación, según el mismo precepto legal.

4.1.2. Inmovilizado inmaterial

La amortización del inmovilizado inmaterial (artículo 15 de la Ley Foral) presenta novedades significativas respecto a la anterior normativa, especialmente el carácter de gasto deducible de las amortizaciones del fondo de comercio y derechos de traspaso que anteriormente no eran deducibles.

Fondo de comercio

La amortización del fondo de comercio será un gasto deducible siempre que:

- Derive de una adquisición a título oneroso.
- La entidad adquirente y la transmitente no estén vinculadas a efectos fiscales, salvo que la transmitente lo hubiera adquirido de personas o entidades no vinculadas.

El límite máximo anual de amortización es el 10% (la Norma de Valoración 5.^a del Plan General de Contabilidad establece su amortización en un plazo máximo de 10 años).

Derechos de traspaso

Su amortización es deducible, cumpliendo los mismos requisitos en la adquisición y en el límite máximo de amortización exigidos para el fondo de comercio.

Como excepción los derechos de traspaso correspondientes a contratos de duración inferior a 10 años serán amortizables atendiendo a la duración del contrato.

Marcas y otro inmovilizado material sin fecha cierta de extinción

La regulación es la misma que la de los fondos de comercio.

Con respecto a la normativa derogada destaca la admisión como deducibles de las dotaciones a la amortización de fondo de comercio y derechos de traspaso, a las que la Disposición Transitoria sexta da eficacia retroactiva respecto a elementos de inmovilizado inmaterial adquiridos con anterioridad al 1 de enero de 1997, haciendo posible su amortización a efectos fiscales aún cuando estuvieran amortizadas contablemente.

4.1.3. Libertad de amortización

El artículo 16 de la Ley Foral establece la libertad de amortización para:

- Elementos de inmovilizado material e inmaterial afectos a actividades de investigación y desarrollo, excepto edificios.
- Gastos de investigación y desarrollo activados como inmovilizado inmaterial.

– Elementos de inmovilizado material e inmaterial de Sociedades Anónimas Laborales afectos a la realización de sus actividades, adquiridos durante los 5 primeros años a partir de su calificación, con la condición de que se destinen al Fondo Especial de Reserva al menos el 25% de los beneficios obtenidos en los años en que gocen de libertad de amortización.

– Los elementos de inmovilizado material cuyo valor unitario no sea superior a 100.000 pesetas, con un límite máximo de 2.000.000 pesetas por cada período impositivo.

4.2. Contratos de arrendamiento financiero y de cesión de uso con opción de compra o renovación

4.2.1. Contratos de arrendamiento financiero

Su régimen fiscal queda establecido por el artículo 17 de la Ley Foral, que los define a efectos tributarios.

Según el citado precepto estos contratos:

– Deben tener por objeto exclusivo la cesión de bienes adquiridos por el cedente para esa finalidad, conforme a las especificaciones del futuro usuario.

– La contraprestación a la cesión serán cuotas periódicas.

– Los bienes objeto de la cesión deben quedar afectos exclusivamente a las explotaciones económicas del usuario.

– Debe incluir una opción de compra en favor del usuario al término del contrato.

El régimen tributario será aplicable a los contratos que se ajusten a la definición anterior si cumplen los siguientes requisitos:

– Duración mínima de dos años si su objeto son bienes muebles o diez años si son inmuebles o establecimientos industriales.

– El contrato debe recoger las cuotas a satisfacer diferenciando la parte correspondiente a la carga financiera y la correspondiente a la recuperación del coste del bien.

– El importe anual de la parte de las cuotas correspondiente a la recuperación del coste del bien debe ser constante o tener carácter creciente.

Si se cumplen los anteriores requisitos, tendrán la consideración de gasto deducible para la arrendataria:

– La carga financiera soportada.

– La parte de las cuotas correspondiente a la recuperación del coste del bien, salvo la que corresponda a bienes no amortizables. Tendrá como límite la cantidad resultante de aplicar al coste del bien el duplo del coeficiente máximo de amortización lineal según las tablas oficialmente aprobadas. El límite es el importe de la amortización según tablas si el sujeto pasivo aplica la bonificación aplicable a entidades de nueva creación (las llamadas «vacaciones fiscales») o la deducción en la cuota por inversión en activos fijos nuevos.

Los contratos formalizados con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley Foral que tengan por objeto bienes entregados al usuario con anterioridad al 1 de enero de 1997 o bienes inmuebles cuya entrega se realice hasta el 1 de enero de 1999 continuarán rigiéndose por la anterior normativa, conforme a la Disposición Transitoria Quinta de la Ley Foral. Por

tanto, en esos supuestos, será gasto deducible la totalidad de la cuota satisfecha con excepción de la parte que pueda corresponder a la recuperación del coste de bienes no amortizables objeto del contrato.

4.2.2. Bienes cedidos en uso

Para los contratos de cesión de uso con opción de compra o renovación de bienes afectos a sus explotaciones económicas, distintos de los tratados en el punto anterior 4.2.1., el artículo 18 de la Ley Foral establece que, si no existen dudas razonables de que se ejercerá una u otra opción, la entidad cesionaria podrá deducir:

– el importe equivalente a la cuota de amortización lineal según las tablas oficialmente aprobadas.

– La diferencia entre las cantidades a pagar a la cedente y el precio de adquisición o coste de producción del bien, distribuida entre los períodos impositivos en que el contrato de cesión está en vigor.

Se considera que no existen dudas razonables de que se ejercerá la opción de compra o de renovación cuando el coste de la opción sea inferior a la diferencia entre el precio de adquisición o coste de producción y la suma de las cuotas de amortización máximas que corresponderían dentro del período de vigencia del contrato.

4.2.3. Bienes objeto de previa cesión

En cualquiera de los dos casos anteriores, si los bienes objeto de contrato han sido previamente cedidos por el cesionario al cedente (directa o indirectamente), el cesionario continuará su amortización tal y como lo hiciera con anterioridad a la cesión. Esta regulación es aplicable a las operaciones denominadas de «lease-back».

4.3. Provisiones

4.3.1. Provisiones por insolvencias

Tienen la consideración de gasto deducible las dotaciones a provisiones para insolvencias de deudores, cuando se produzca alguna de las circunstancias legalmente establecidas:

- Transcurso de un año desde el vencimiento.
- Que el deudor esté declarado en quiebra, suspensión de pagos, concurso de acreedores, quita y espera o procedimiento análogo.
- Que el deudor (o si es persona jurídica, alguno de sus administradores o representantes) esté procesado por el delito de alzamiento de bienes.
- Que exista un procedimiento judicial o arbitral de cuya resolución dependa el cobro.

Salvo que exista un procedimiento judicial o arbitral no será posible la deducción de provisiones realizadas por créditos adeudados por entidades de Derecho Público, afianzados por entidades de Derecho Público, de crédito o de garantía recíproca, asegurados con garantía real o seguros de crédito o caución, ni los renovados o expresamente prorrogados.

Destaca con respecto a la normativa derogada el establecimiento del plazo de un año desde el vencimiento de la deuda para poder deducir la dotación a la provisión; en el Texto

Refundido de 1986 se realizaba una remisión a disposiciones reglamentarias en cuanto al plazo que debía transcurrir desde el vencimiento para que la dotación fuera deducible, si bien nunca se dictaron dichas normas de desarrollo.

Por otra parte, se mantiene la imposibilidad de deducir las dotaciones a provisiones por insolvencias de personas o entidades vinculadas, salvo declaración judicial de insolvencia.

Por último, se elimina la posibilidad de realizar dotaciones basadas en estimaciones globales. Se establece en la Disposición Transitoria Décima que los sujetos pasivos que tuvieran constituido un fondo basado en estimaciones globales deben aplicarlo a saldos de dudoso cobro existentes a la entrada en vigor de la Ley Foral y el posible exceso a los que se produzcan a partir de esa fecha; hasta su total aplicación no podrán deducir las dotaciones para cubrir posibles insolvencias.

4.3.2. Provisiones por depreciación de valores

Las dotaciones a provisiones por depreciación de valores son un gasto deducible, con algunas restricciones.

Valores representativos de participaciones en capital social:

Si la entidad participada no cotiza en un mercado secundario organizado, la deducción tendrá como límite la diferencia entre el valor teórico contable de la participación a principio y a final del ejercicio, sin computar los beneficios distribuidos. Los balances a tener en cuenta a estos efectos serán los cerrados con anterioridad o simultáneamente a la conclusión del período impositivo, sin que sea precisa su aprobación por el órgano social competente.

Nada se indica con respecto a las participaciones en el capital social de entidades con cotización en mercados secundarios organizados, por lo que tiene plena aplicación fiscal la Norma de Valoración 8.^a del Plan General de Contabilidad, según la cual, si al cierre del ejercicio el valor de adquisición es superior al de mercado, debe existir una provisión por depreciación por importe de la diferencia entre ambos valores (como valor de mercado se toma el inferior del valor de cotización media del último trimestre del ejercicio o la cotización del día de cierre del ejercicio). Como excepción, a las sociedades del grupo o asociadas con cotización en mercados secundarios organizados se les aplica la normativa antes referida para entidades sin cotización oficial.

Se establece que en ningún caso son deducibles las dotaciones a provisiones por depreciación de valores representativos del capital social del propio sujeto pasivo o de entidades residentes en paraísos fiscales, salvo que estas consoliden sus cuentas anuales con el sujeto pasivo.

Renta Fija:

Las dotaciones a la provisión por depreciación de estos valores es deducible si los títulos cotizan en mercado secundario organizado no situado en un paraíso fiscal, si bien con el límite de la depreciación global experimentada en el período impositivo por el conjunto de estos valores.

Por tanto, se deben compensar las revalorizaciones y depreciaciones sufridas en el período por los valores en cartera y, si el resultado es negativo, será deducible.

4.3.3. Provisiones por depreciación de Fondos editoriales, fonográficos y audiovisuales

La regulación no varía respecto a la anterior, constituyendo gasto deducible la dotación una vez transcurridos dos años desde la salida al mercado del producto, o antes si es posible probar la depreciación.

4.3.4. Provisiones por riesgos y gastos

Conforme al principio contable de prudencia valorativa, recogido en la legislación mercantil, los riesgos previsibles y las pérdidas eventuales deben ser contabilizadas tan pronto como sean conocidas.

Se trata de que las cuentas de la entidad reflejen los riesgos o pérdidas de realización probable o cierta, pero cuyo importe o fecha de realización son indeterminados.

Evidentemente, de acogerse fiscalmente en toda su extensión este principio contable, es fácil imaginar cómo el sujeto pasivo podría interpretarlo con amplitud y realizar dotaciones de los riesgos más remotos para reducir la base imponible.

Con el fin de limitar esa posible vía de reducción de la tributación, el artículo 22 de Ley Foral considera, en general, no deducibles las dotaciones a provisiones para la cobertura de riesgos previsibles, pérdidas eventuales y gastos o deudas probables. Únicamente se considera deducibles las dotaciones a unas determinadas provisiones, enumeradas en el mismo precepto legal:

- Responsabilidades derivadas de litigios en curso o pagos pendientes cuya cuantía no esté definitivamente establecida.

- Fondo de reversión, de manera que su saldo y el valor contable del activo revertible sean iguales en el momento de la reversión.

- Grandes reparaciones por revisiones generales de buques y aeronaves de empresas dedicadas a la pesca marítima y navegación marítima y aérea.

- Dotaciones para reparaciones extraordinarias y gastos de abandono de explotaciones económicas temporales, si se ajustan a un plan aceptado por el Departamento de Economía y Hacienda.

- Dotaciones a provisiones técnicas de entidades aseguradoras, de garantía recíproca y de reafianzamiento.

- Coberturas de garantías de reparación y revisión. Se trata de una provisión no deducible con la normativa derogada. La deducción tiene como límite el importe de la dotación precisa para alcanzar un saldo no superior al importe de multiplicar el importe de las ventas con garantías vivas al cierre el ejercicio, por el coeficiente resultante de dividir los gastos por garantías en el ejercicio y en los dos anteriores entre las ventas con garantías realizadas en esos períodos, es decir:

$$\text{saldo máx. prov.} = \text{Vtas. vivas con gar.} \times \frac{\text{Gastos Garantías (ejerc. + ejerc.}_{(-1)} + \text{ejerc.}_{(-2)})}{\text{Ventas con garantía (ejerc. + ejerc.}_{(-1)} + \text{ejerc.}_{(-2)})}$$

- Igualmente, serán deducibles las dotaciones a provisiones por gastos accesorios a la devolución de ventas, con límite análogo al referido para los gastos por garantías.

4.3.5. Pensiones y obligaciones similares

No son deducibles las dotaciones a fondos internos, si bien deben ser contabilizadas conforme a la Norma de Valoración 19.^a del Plan General de Contabilidad. Según el artículo 35.3 de la Ley Foral la deducción se realizará en el período impositivo en que se abonen las prestaciones.

4.4. Gastos fiscalmente no deducibles

El artículo 24 de Ley Foral establece con carácter general que no serán fiscalmente deducibles los gastos no correlacionados con los ingresos; esta redacción no supone una variación significativa respecto a la normativa derogada, que exigía que un gasto fuese necesario para la obtención de ingresos para ser fiscalmente deducible.

A título enunciativo, el citado artículo 24 enumera una serie de gastos no deducibles fiscalmente, así: las retribuciones a fondos propios; el Impuesto sobre Sociedades; las multas y sanciones penales y administrativas, los recargos de apremio y de presentación de fuera de plazo; las pérdidas del juego y los donativos y liberalidades.

Destaca la no consideración como «donativos y liberalidades» de los gastos de relaciones públicas, los efectuados con el personal conforme a usos y costumbres y los de promoción. Con la normativa derogada, estos gastos eran considerados no deducibles según reiterada jurisprudencia.

Se consideran deducibles los donativos destinados al cumplimiento de los fines del donatario, realizados a Sociedades de Desarrollo Industrial Regional, las realizadas a ciertas entidades relacionadas con el deporte y los regulados en la Ley Foral 10/1996, de 2 de julio, reguladora del régimen tributario de fundaciones y actividades de patrocinio .

Nada se indica en la Ley Foral acerca de la retribución de administradores de la entidad consistente en participación en los beneficios sociales. Por tanto, cabe interpretar que si esta retribución se refleja contablemente como una distribución de beneficios no será deducible fiscalmente. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas interpreta (BOICAC n.º 21, abril 1995) que la retribución no es propiamente una participación en beneficios, sino que se determina tomando como base los beneficios y que debe ser contabilizada como un gasto. En consecuencia, la retribución de los administradores consistente en una participación en beneficios será un gasto contable y fiscalmente deducible.

4.5. Operaciones a valor de mercado

Determinadas operaciones sin contraprestación o con contraprestación no dineraria (transmisiones a título lucrativo, aportaciones de bienes o derechos, permutas, fusiones, escisiones, canje, disoluciones de sociedades, separación de socios....) deben ser valoradas fiscalmente por su valor de mercado, según establece el artículo 26 de Ley Foral. Por tanto, pueden existir diferencias entre la valoración contable y la fiscal, que deberán ser integradas en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

4.6. Depreciación monetaria

Una de las novedades significativas en la nueva regulación del Impuesto sobre Sociedades es la corrección del efecto de la depreciación monetaria en las rentas originadas en la transmisión de elementos del inmovilizado material o inmaterial.

La corrección se efectúa únicamente en el supuesto de que la transmisión origine una renta positiva, no si es negativa, y como máximo puede anular el importe de la renta obtenida.

La mecánica para realizar la corrección es la siguiente:

1.º) Se actualiza el valor neto contable del elemento por aplicación de coeficientes establecidos reglamentariamente.

2.º) Se determina la diferencia entre el valor neto contable actualizado resultante y el valor neto contable.

3.º) La diferencia así hallada se multiplica por un coeficiente determinado por la forma de financiación de la entidad; el resultado es el importe de la corrección.

4.º) Se minorará la renta positiva en el importe de la corrección, como máximo hasta anularla.

4.7. Operaciones vinculadas

La nueva regulación mantiene, en esencia, los supuestos para los que la normativa derogada consideraba que existía vinculación.

En la normativa derogada la existencia de vinculación a efecto fiscal entre las partes intervinientes en una operación determinaba automáticamente su valoración a precio de mercado. Cuando el valor establecido entre las dos partes fuera diferente al de mercado y las partes no hubieran realizado el ajuste fiscal voluntariamente, la administración tributaria debía aplicar un ajuste unilateral, únicamente en la entidad en que supusiera un incremento de la deuda tributaria.

El nuevo régimen introduce dos novedades significativas:

– en primer lugar, la valoración de mercado únicamente podrá ser aplicada por la Administración Tributaria cuando, considerando el conjunto de personas y entidades vinculadas, la valoración aplicada haya supuesto, bien una tributación inferior a la Hacienda Pública de Navarra o bien un diferimiento en la tributación.

– como segunda novedad, si la Administración Tributaria debe realizar el ajuste a valor de mercado, lo hará de forma bilateral, sin que pueda resultar una tributación por una renta superior a la efectivamente obtenida en la operación por el conjunto de personas y entidades vinculadas.

La nueva regulación establece como requisitos adicionales, para la deducción de gastos por actividades de I + D y de servicios de apoyo a la gestión entre partes vinculadas la necesidad de un contrato escrito previamente otorgado, en el que se detallen los criterios de distribución de gastos.

Una última novedad es la posibilidad de someter a la aprobación de la Administración Tributaria una propuesta de valoración de operaciones vinculadas, basada en valores de mercado y previa a la realización de las operaciones.

Como un caso especial de operación vinculada, el artículo 38 de la Ley Foral mantiene el régimen de la subcapitalización, por el que intereses satisfechos a entidades o personas vinculadas no residentes en España (excepto entidades financieras) se consideran fiscalmente como dividendos si el endeudamiento neto remunerado con dichos no residentes es superior al triple del capital fiscal del sujeto pasivo.

4.8. Exención y diferimiento por reinversión

La nueva regulación del Impuesto sobre Sociedades mantiene, con modificaciones respecto a la normativa derogada, un régimen de exención de las rentas obtenidas en la transmisión de determinados elementos del inmovilizado e introduce un nuevo régimen de diferimiento en la tributación de otras plusvalías.

4.8.1. Exención por reinversión

Según el artículo 36 de Ley Foral, las rentas obtenidas por la transmisión de elementos del inmovilizado material o inmaterial pueden quedar exentas de tributación por el Impuesto sobre Sociedades si se cumplen los siguientes requisitos:

– Los elementos cuya transmisión origina las rentas deben estar afectos al desarrollo de la explotación económica del sujeto pasivo, que debe poseerlos al menos con un año de antelación a la fecha de transmisión. Los elementos transmitidos no pueden ser objeto de utilización posterior por el propio sujeto pasivo.

– El importe de la transmisión debe ser reinvertido en elementos del inmovilizado material o inmaterial que queden afectos al desarrollo de la actividad económica y que, salvo autorización de la Administración Tributaria, deben permanecer en funcionamiento en las instalaciones del sujeto pasivo durante al menos 10 años, o en su vida útil si es inferior.

– La reinversión se debe realizar en el plazo que media entre el año anterior a la fecha de la entrega del bien transmitido y los tres años posteriores a la misma. La Ley Foral establece que no son elementos aptos para realizar la reinversión: los previamente transmitidos por el sujeto pasivo, los adquiridos a personas o entidades vinculadas y los que han sido objeto de un contrato de arrendamiento financiero o de cesión de uso con opción de compra o renovación.

Este régimen es incompatible con cualquier otro beneficio fiscal en el Impuesto sobre Sociedades para los bienes en que se materialice la reinversión.

Como novedad fundamental respecto a la normativa derogada destaca la posibilidad de aplicar el régimen de exención por reinversión a plusvalías obtenidas en la transmisión de elementos del inmovilizado inmaterial y de materializar la reinversión en elementos de esa misma naturaleza.

Respecto a la normativa de régimen común (Ley 43/1995, de 27 de diciembre), el régimen foral mantiene esta exención para la totalidad de los sujetos pasivos, en tanto que la Ley 43/1995 la elimina con carácter general y la sustituye por un diferimiento de la tributación (únicamente el artículo 127 de la Ley 43/1995 mantiene la exención para las empresas de reducida dimensión).

4.8.2. Diferimiento por reinversión

El artículo 37 de la Ley Foral introduce un régimen de diferimiento por reinversión para los beneficios obtenidos en la transmisión onerosa de determinados valores.

El régimen es aplicable a valores representativos de la participación en fondos propios de sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, poseídos con al menos un año de antelación a la fecha de transmisión y debiendo ser la participación igual o superior al 5% del capital social.

La reinversión se debe realizar en el plazo de un año desde la fecha de la transmisión, siendo posible realizarla en:

– Elementos del inmovilizado material o inmaterial afectos a la explotación económica en las condiciones referidas al tratar la exención por reinversión.

– Valores representativos de participaciones en fondos propios de entidades que tributen por Impuesto de Sociedades exclusivamente a la Comunidad Foral de Navarra, o que tengan su domicilio fiscal en Navarra y tributen en régimen de cifra relativa siempre que no realicen en territorio de régimen común un 75% o más de sus operaciones.

El régimen de diferimiento consiste en la integración de la plusvalía en la base imponible de forma proporcional a la amortización de los elementos en que se materializa la reinversión, con un máximo de 10 años; si la reinversión se realiza en bienes no amortizables, la integración se realiza en 10 años.

4.9. Revalorizaciones contables

El artículo 11 del derogado Texto Refundido de 1986 consideraba las revalorizaciones contables de elementos patrimoniales como incrementos de patrimonio sujetos al Impuesto sobre Sociedades, salvo que la revalorización se realizara al amparo de un precepto legal.

El artículo 25 de la Ley Foral introduce una modificación sustancial en el tratamiento de estas revalorizaciones, que no tendrán efecto fiscal de forma que:

– el importe de la revalorización no se integrará en la base imponible, salvo que una norma legal o reglamentaria lo establezca.

– la revalorización no determina un mayor valor del elemento a efectos de amortizaciones, depreciaciones o transmisiones futuras.

El artículo 79 de Ley Foral obliga a mencionar en las memorias integrantes de las Cuentas Anuales del sujeto pasivo las revalorizaciones efectuadas, estando sancionado el incumplimiento de este precepto con una multa del 5% del importe de la revalorización.

4.10. Imputación temporal

El criterio de imputación temporal de ingresos y gastos basado en el devengo y la correlación contenido en el artículo 34 de la Ley Foral coincide con el de la normativa derogada y también con el criterio de la normativa mercantil. Así, los ingresos y gastos se imputan al período en que se devengan, independientemente del momento de cobro o pago; la imputación debe mantener la correlación entre los ingresos y los gastos ocasionados para obtenerlos.

Se mantiene la posibilidad de que el sujeto pasivo emplee criterios de imputación temporal diferentes al del devengo, si bien esto sólo será posible cuando sea preciso para cumplir el principio de imagen fiel establecido por la normativa mercantil y, en todo caso, con la aprobación por parte de la Administración Tributaria.

La Ley Foral mantiene también el principio de inscripción contable, conforme al cuál un gasto sólo será deducible si ha sido contabilizado en la cuenta de pérdidas y ganancias o, si una norma legal o reglamentaria lo permite, en una cuenta de reservas. Se excepcionan de esta exigencia los supuestos de amortización libre o acelerada y de contratos de arrendamiento financiero regulados por un precepto fiscal. Sin embargo, y como novedad respecto a la normativa derogada se suaviza notablemente el principio de independencia entre ejercicios y se establecen reglas sencillas para resolver las discrepancias entre la imputación fiscal y la contable:

– Como norma general se establece que si existe discrepancia entre la imputación temporal contable y la fiscal, prevalece la fiscal.

– Sin embargo, siempre que no se origine una menor tributación, se admite la imputación realizada contablemente en los siguientes supuestos:

+ Gastos contabilizados en un período posterior al de su imputación según la normativa fiscal.

+ Ingresos contabilizados en un período anterior al de imputación según la normativa fiscal.

Se mantienen unas reglas especiales de imputación temporal, ya existentes en la normativa derogada, para las operaciones a plazos o con precio aplazado y subvenciones en capital.

5. Base liquidable

Conforme a la Ley Foral es posible practicar en la base imponible dos reducciones para determinar la base liquidable, son la reducción de bases liquidables negativas y la reducción por dotaciones a la Reserva Especial para Inversiones.

5.1. Reducción de bases liquidables negativas

La base liquidable negativa puede ser aplicada para reducir las bases imponibles positivas de los ejercicios que finalicen en los siete años inmediatos posteriores.

Este precepto, contenido en el artículo 40 de la Ley Foral supone una variación significativa respecto al régimen de compensación del artículo 14 del derogado Texto Refundido, ya que anteriormente la compensación podía realizarse con las bases imponibles de los cinco ejercicios sucesivos.

La norma abandona la referencia a los ejercicios para establecer un plazo de siete años a partir del cierre del ejercicio en que se origina la base liquidable negativa; esto hará posible su aplicación en más de siete ejercicios en el supuesto de que existan ejercicios sociales de duración inferior al año (por ejemplo, por cambio en la fecha de cierre del ejercicio social).

Con respecto a bases imponibles negativas pendientes de compensación a la entrada en vigor de la Ley Foral 24/1996, la Disposición Transitoria Novena establece la posibilidad de aplicarlas para reducir bases imponibles positivas obtenidas en períodos impositivos que finalicen en los siete años inmediatos y sucesivos al de su obtención; con esta norma podrán ser compensadas bases imponibles negativas para las que no existiría ese derecho en la normativa derogada, por haber finalizado el plazo para su compensación.

La Ley Foral introduce un mecanismo para eliminar la práctica de adquirir sociedades con pérdidas con la única finalidad de aplicar la compensación de bases imponibles negativas. Se establece que las bases liquidables negativas susceptibles de compensación se reducirán en la diferencia positiva entre el valor de las aportaciones realizadas por los socios y el valor de adquisición de la participación, cuando la mayoría del capital social hubiera sido adquirido en un período posterior al de generación de la base liquidable negativa y el adquirente hubiera tenido una participación en el capital social inferior al 25% en la fecha de finalización del período impositivo en que se generó la base liquidable negativa.

5.2. Reserva Especial para Inversiones

La Ley Foral establece también la posible reducción de la base imponible si, cumpliéndose determinados requisitos, se dota una Reserva Especial para Inversiones con cargo a beneficios generados en el ejercicio. Esta reducción no existe en la normativa de régimen común.

El importe de la reducción es el 45% de la dotación efectuada, con un límite máximo del 40% de la base imponible una vez aplicada la reducción de bases liquidables negativas.

La dotación se puede realizar únicamente con beneficios obtenidos en el ejercicio inmediato anterior al iniciado a partir del 1 de enero de 1997 y en el iniciado en 1997 (por ejemplo, si el ejercicio social coincide con el año natural, los ejercicios 1996 y 1997). La dotación realizada en cada ejercicio debe tener un importe mínimo de 25 millones de pesetas.

La reducción no puede ser aplicable por la generalidad de los sujetos pasivos del impuesto, sino únicamente por los que realicen actividades de generación y distribución de energía, minería, industria, construcción o transporte por carretera (Divisiones 1 a 5 y

Agrupación 72 de la Sección Primera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas).

Los restantes requisitos exigidos son:

– La dotación a la Reserva Especial debe incrementar los fondos propios respecto al ejercicio anterior.

– Los fondos propios no pueden reducirse en los 5 ejercicios siguientes a la materialización de la inversión, salvo que se produzcan pérdidas.

– Las inversiones en que se materialice la Reserva especial deben realizarse en el plazo máximo de dos años desde la fecha de cierre del ejercicio con cargo a cuyo beneficio se realizó la dotación.

– La inversión se debe realizar en elementos nuevos de inmovilizado material, afectos al desarrollo de las actividades económicas antes referidas (energía y agua, industria, construcción o transporte por carretera), que no pueden ser transmitidos ni cedidos y que deben permanecer en funcionamiento en las propias instalaciones del sujeto pasivo durante un período mínimo de cinco años, salvo que su vida útil sea inferior.

No son elementos válidos los terrenos, los bienes adquiridos en régimen de arrendamiento financiero ni los que tributen por el Impuesto Especial sobre determinados Medios de Transporte.

– Debe darse cumplimiento a determinadas obligaciones de carácter formal en la contabilización de la Reserva especial y los bienes en que se materializa, menciones en la memoria integrante de las Cuentas Anuales y comunicación a la Administración Tributaria.

Para los bienes en que realiza la inversión el beneficio fiscal es incompatible con cualquier otro incentivo establecido en el mismo Impuesto.

Esta Reserva especial es más restrictiva que la regulada por la Ley Foral 12/1993, tanto en cuanto a su ámbito subjetivo como en el objetivo.

6. Período impositivo y devengo del impuesto

Los artículos 48 y 49 de la Ley Foral regulan estos aspectos sin grandes variaciones respecto a la normativa derogada. Se mantiene un período impositivo coincidente con el ejercicio social, sin que pueda exceder de 12 meses. Como excepción, el período impositivo concluirá cuando la entidad se extinga o traslade su residencia al extranjero.

Debe destacarse la eliminación del precepto contenido en la normativa derogada, según el cuál el período impositivo concluía al liquidar la cuenta de resultados, lo que introducía importantes distorsiones al realizar ciertas operaciones societarias que exigen la formulación de un balance (por ejemplo, transformación de la sociedad o su disolución).

7. Cuota íntegra

La cuota íntegra es el resultado de aplicar el tipo impositivo sobre la base imponible. No existen variaciones significativas sobre la normativa derogada, manteniéndose un tipo general del 35% y tipos especiales reducidos aplicables a determinados sujetos pasivos.

8. Bonificaciones

La Ley Foral conserva bonificaciones existentes en el Texto Refundido de 1986 y establece una nueva para sujetos pasivos que inicien su actividad a partir del 1 de enero de 1997.

8.1. Entidades de nueva creación

Se establece una bonificación del 50% de la cuota íntegra correspondiente a las rentas generadas por la explotación económica que constituye el objeto de la entidad durante un máximo de cuatro períodos impositivos a partir del primero en que se obtenga base liquidable positiva y siempre dentro de los siete primeros años de actividad. La actividad debe iniciarse a partir del 1 de enero de 1997 y, según resulta de la Disposición Transitoria 23.^a, en el primer ejercicio iniciado en 1997.

El disfrute de la bonificación exige ciertos requisitos, entre los que destaca la necesidad de realizar inversiones en elementos nuevos de inmovilizado material afectos a la actividad por importe mínimo de 100 millones de pesetas en los dos primeros años de actividad y la creación de un mínimo de 10 puestos de trabajo en los primeros seis meses, manteniendo como mínimo esa plantilla promedio en el período de aplicación de la bonificación.

8.2. Actividades exportadoras

Se mantiene la bonificación del 99% de la cuota íntegra correspondiente a rentas de actividades exportadoras de libros, producciones cinematográficas o audiovisuales y ediciones didácticas, si el beneficio obtenido se reinvierte en las condiciones establecidas.

8.3. Servicios públicos

Las rentas procedentes de servicios públicos de competencia municipal o foral gozan de una bonificación del 99% de la cuota íntegra, excepto en caso de explotarse por empresas mixtas o de capital exclusivamente privado.

9. Deducciones para evitar la doble imposición

9.1. Deducción por doble imposición interna

El artículo 59 de la Ley Foral regula la deducción para corregir la doble imposición de dividendos y participaciones en beneficios de otras entidades residentes en España.

Con carácter general, la deducción es el 50% de la cuota correspondiente al importe íntegro de dichos dividendos o participaciones en beneficios.

El importe de la deducción es del 100% en dos supuestos:

– Cuando la participación en el capital social de la entidad sea igual o superior al 5% siempre que esta participación se posea con una antigüedad de al menos un año respecto a la fecha de distribución.

– Beneficios distribuidos por Mutuas de Seguros, Entidades de Previsión Social, Sociedades de Garantía Recíproca y asociaciones.

Las deducciones no aplicables por insuficiencia de cuota íntegra se pueden practicar en los períodos impositivos que concluyan en los siete años inmediatos y sucesivos siguientes.

La deducción puede ser también practicada respecto a la parte de beneficios no distribuidos que corresponda a rentas positivas integradas en la base imponible a consecuencia de: liquidaciones de sociedades, adquisición de acciones o participaciones propias para su amortización, separación de socios, disolución sin liquidación por fusión, escisión o cesión global del patrimonio.

9.2. Deducciones por doble imposición internacional

Se mantienen, sin variaciones significativas, las deducciones por:

– Impuestos soportados en el extranjero sobre rentas obtenidas en el extranjero por el propio sujeto pasivo e integradas en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

– Dividendos y participaciones en beneficios pagados por entidades no residentes en España, integrados en la base imponible del sujeto pasivo. El importe de la deducción es el impuesto pagado por aquellas en el extranjero correspondiente a los beneficios distribuidos al sujeto pasivo.

En los dos casos, en caso de insuficiencia de cuota íntegra para la aplicación de las deducciones, podrán ser practicadas en los ejercicios sociales cerrados en los siete años inmediatos y sucesivos.

El artículo 62 introduce una nueva deducción para evitar la doble imposición económica internacional, siendo posible deducir el 100% de la cuota íntegra correspondiente a dividendos percibidos por el sujeto pasivo de entidades no residentes o por beneficios obtenidos en enajenación de títulos representativos de la participación en el capital social de entidades no residentes en cuyo capital posea una participación de al menos un 5% con una antigüedad superior a un año, siempre que, entre otros requisitos, los dividendos o plusvalías provengan de la realización de actividades empresariales en el extranjero. Con esta deducción se iguala el tratamiento respecto a los dividendos percibidos de entidades residentes en territorio español.

10. Deducciones por incentivos

La Ley Foral 24/1996 establece diversas deducciones para incentivar determinadas inversiones y la creación de empleo. La práctica totalidad de estas deducciones ya existían en la normativa derogada, manteniéndose con algunas modificaciones.

Los incentivos fiscales son los siguientes:

10.1. *Deducción por inversión en activos fijos materiales*

Se mantiene la deducción, si bien se introducen modificaciones significativas respecto a la normativa anterior.

Los activos en que se realice la inversión deben ser nuevos y pertenecer al inmovilizado material, excluyéndose los terrenos. Es posible practicar la deducción cuando la adquisición se realiza en régimen de arrendamiento financiero, si bien en ese supuesto existen ciertas particularidades.

Como novedad, se exige que la inversión cumpla los siguientes requisitos para dar derecho a la deducción:

– el importe de las inversiones realizadas en el ejercicio debe ser superior una de las dos siguientes magnitudes:

+ el 10 % del valor contable neto del inmovilizado material preexistente mas el activo fijo inmaterial representado por bienes en régimen de arrendamiento financiero (si las inversiones realizadas superan la cantidad de 50 millones de pesetas el porcentaje exigido es el 5%).

+ el 15% del valor contable neto preexistente de los elementos pertenecientes a la misma cuenta (a nivel de 3 dígitos) del Plan General de Contabilidad.

– los elementos adquiridos deben contabilizarse separadamente, de forma que sea posible su identificación.

– los elementos adquiridos deben quedar afectos al desarrollo de la explotación económica, mantenerse en funcionamiento en las instalaciones del sujeto pasivo durante un período mínimo de 5 años (salvo que su vida útil sea inferior) y no pueden ser cedidos a terceros para su uso, salvo que esa actividad constituya el objeto de la explotación económica del sujeto pasivo.

Esta deducción es incompatible para los mismos bienes con cualquier otro incentivo fiscal establecido en el propio impuesto.

10.2. Actividades de I+D

Es deducible el 30% de las adquisiciones de activos fijos nuevos y gastos realizados en el ejercicio con este fin.

10.3. Actividades de exportación

El importe de la deducción es el 25% de las cantidades destinadas en el ejercicio a:

– inversiones por la creación de sucursales o establecimientos permanentes en el extranjero, la adquisición de participaciones en sociedades extranjeras o la constitución de filiales extranjeras dedicadas a actividades exportadoras o contratación de servicios turísticos en España, debiendo ser la participación superior al 25 % del capital social.

– gastos de propaganda y publicidad plurianual para lanzamiento de productos, apertura y prospección de mercados extranjeros y concurrencia a ferias en el extranjero o a las de carácter internacional celebradas en España.

10.4. Formación profesional

Es deducible el 15 % de los gastos realizados en el ejercicio.

10.5. Actividades de conservación y mejora del medio ambiente

El importe de la deducción es el 15 % de las inversiones en activos fijos materiales nuevos realizadas en el ejercicio con la finalidad de corregir el impacto ecológico originado por el sujeto pasivo. Es precisa la aprobación expresa del Departamento de Economía y Hacienda.

10.6. Edición de libros, producciones e inversión en Bienes de Interés Cultural

Sin excesivas modificaciones respecto a la normativa derogada, el importe de la deducción es el 5 % en las inversiones de edición de libros y el 10 % en las inversiones en producciones cinematográficas o audiovisuales y en Bienes declarados expresamente de Interés Cultural, inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o incluidos en el Inventario General regulado en la Ley del Patrimonio Histórico Español.

10.7. Creación de empleo

Existen diversos incentivos con esta finalidad

– *Creación de empleo indefinido*

Se aplicará una deducción de 500.000 pesetas por cada persona-año en que se incremente la plantilla de trabajadores con contrato indefinido en el ejercicio, respecto al ejercicio inmediato anterior.

La deducción tendrá como límite la que correspondería considerando el incremento de personas-año de la plantilla total respecto al anterior ejercicio.

La deducción es de 700.000 pesetas si el incremento se produce en la plantilla de trabajadores minusválidos contratados conforme al artículo 39 de la Ley 13/1982.

- Transformación de otros contratos en contratos de duración indefinida

Manteniéndose el promedio de la plantilla total del ejercicio anterior, existe una deducción de 200.000 pesetas por cada persona-año en que el incremento del promedio de la plantilla con contrato indefinido respecto al inmediato ejercicio anterior supere al incremento de la plantilla total respecto a la del ejercicio anterior.

La deducción es de 280.000 pesetas si el incremento se produce en la plantilla de trabajadores minusválidos contratados conforme al artículo 39 de la Ley 13/1982.

Las deducciones anteriores son incompatibles entre sí.

En el caso de existencia de personas o entidades vinculadas debe tenerse en cuenta la situación global para determinar el importe de las deducciones.

- *Creación de empleo y distribución del trabajo*

Existen diversos incentivos aplicables a las empresas que, mediante Convenio Colectivo apliquen una reducción igual o superior al 10 % del tiempo de trabajo e incrementen al menos en un 10 % la plantilla total y la plantilla con contrato indefinido con el compromiso de mantener el incremento los 5 años siguientes. Es precisa la aprobación por parte de la Administración Tributaria de un plan de implantación.

Los incentivos son:

- libertad de amortización para el inmovilizado material existente y de nueva adquisición

- aplicación del 25%, en lugar del 10%, en la deducción por inversión en activos fijos materiales nuevos

- incremento de un 25% de la deducción por creación de empleo indefinido y para minusválidos.

Normas comunes

El artículo 72 de la Ley Foral 24/1996 establece unas normas comunes para la aplicación de las deducciones por incentivos. Las principales modificaciones respecto a la normativa derogada son las siguientes:

- se establece un límite conjunto para las deducciones, excepto las de creación de empleo e inversiones en activos fijos en régimen de arrendamiento financiero, del 35 % del importe resultante de restar a la cuota íntegra las bonificaciones y deducciones por doble imposición.

- las cantidades no aplicadas por insuficiencia de cuota pueden aplicarse en los ejercicios finalizados dentro de los cinco años inmediatos y sucesivos.

- el orden de aplicación de las deducciones será el siguiente:

- + deducciones de ejercicios anteriores, con los límites establecidos en su propia normativa

- + deducciones del ejercicio a las que sea de aplicación el límite del 35%, siempre que entre las de ejercicios anteriores y las del propio ejercicio no se rebase el límite del 35 %.

- + Deducciones sin límite sobre la cuota generadas en ejercicios anteriores.
- + Deducciones sin límite sobre la cuota generadas en el ejercicio.

11. Gestión del impuesto

La Ley Foral 24/1996 introduce también modificaciones en la gestión del Impuesto. Las más significativas son las siguientes:

– se modifica el plazo de presentación de la declaración, que será los 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la finalización del período impositivo. En el caso de finalizar el ejercicio el 31 de diciembre, el plazo de presentación será del 1 al 25 de julio.

Esta modificación debe estimarse positiva, ya que al desvincularse la presentación de la fecha de aprobación de las Cuentas Anuales, se evitará la concentración de Juntas Generales en los últimos días de junio con el único fin de retrasar el pago del impuesto.

– se elimina la obligación de efectuar retenciones a cuenta en los supuestos en los que existe la posibilidad de practicar el 100 % de deducción por doble imposición interna sobre dividendos.

– se elimina la obligación de efectuar retenciones a cuenta sobre las rentas percibidas por entidades en régimen de exención plena.

– se mantiene la exclusión de la obligación de efectuar retención sobre los dividendos distribuidos que procedan de beneficios obtenidos en ejercicios en que la entidad pagadora estuviera en régimen de transparencia fiscal, y sobre los dividendos e intereses satisfechos entre sociedades que formen parte de un grupo que tribute en el régimen especial de grupos de sociedades.

12. Regímenes especiales

Como ya se ha comentado anteriormente, el Título X de la Ley Foral 24/1996 concentra la mayor parte de la dispersa normativa sobre regímenes especiales del Impuesto sobre Sociedades. La regulación no presenta excesivas novedades respecto a la normativa derogada, por lo que únicamente nos referiremos a aquellas que presenten mayor interés.

12.1. Transparencia fiscal

La novedad más significativa que se introduce es la obligación de que las entidades sometidas a este régimen tributen por el Impuesto sobre Sociedades; con la normativa derogada no existía tributación efectiva, sino únicamente la obligación de presentar declaración.

Como anteriormente, se imputa a los socios residentes en territorio español la proporción de la base liquidable positiva correspondiente a su participación en el capital social, que deben integrar en la base imponible de su impuesto sobre la renta (I.R.P.F. o Y. sobre Sociedades). Asimismo, se imputa a los socios residentes la cuota pagada por la sociedad, que queda configurada como un pago a cuenta.

Durante los dos primeros períodos impositivos en que sea aplicable la Ley Foral 24/1996, el tipo impositivo aplicable será, el 10 % en el primero y el 20 % en el segundo (Disposición Transitoria 16.^a).

Otras novedades introducidas hacen referencia a la definición de las sociedades sometidas al régimen especial:

– para las sociedades de tenencia de bienes o de tenencia de valores, no se computan como elementos patrimoniales no afectos a actividades empresariales o como valores aquellos cuyo valor de adquisición no supere el importe de los beneficios no distribuidos que provengan de actividades empresariales o profesionales obtenidos en el propio año mas los diez anteriores.

– en las sociedades de tenencia de valores, no se computan como valores los que otorguen al menos el 5 % de los derechos de voto y se posean con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, a condición de poseer la organización precisa para esa gestión y de que la entidad participada no esté sometida al régimen de transparencia fiscal.

– las sociedades que realicen actividades profesionales están sometidas al régimen cuando más del 75 % de los ingresos del ejercicio provengan de esas actividades y los profesionales vinculados a las mismas, juntamente con sus familiares hasta el cuarto grado, tengan derecho a participar, al menos en el 50 % de los beneficios.

12.2. Transparencia fiscal internacional

12.3. Agrupaciones de interés económico, españolas y europeas

12.4. Uniones temporales de empresas

12.5. Sociedades y fondos de Capital-Riesgo

12.6. Instituciones de inversión colectiva

12.7. Grupos de sociedades

Junto a algunas mejoras de carácter técnico, elimina la necesidad de obtener la aprobación por parte de la Administración Tributaria para aplicar el régimen especial, sustituyéndose por la mera notificación al Departamento de Economía y Hacienda con anterioridad al inicio del período impositivo en que el régimen sea de aplicación.

12.8. Fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores

Se recoge esencialmente la actual regulación contenida en la Ley Foral 8/1992, introduciendo algunas mejoras de carácter técnico, como la posibilidad de que la sociedad adquirente pueda reducir sus bases liquidables con bases liquidables negativas generadas por la transmitente (por ejemplo, en una fusión por absorción, la absorbente podría aplicar las bases liquidables negativas generadas por la absorbida).

12.9. Entidades de tenencia de valores representativos de los fondos propios de entidades no residentes

12.10. Obra benéfico-social de las Cajas de Ahorro

12.11. Entidades parcialmente exentas

12.12. Centros de dirección, de coordinación y financieros

Se trata de un régimen de nueva creación, aplicable a sujetos pasivos del impuesto que pertenezcan a grupos multinacionales y realicen actividades de dirección, administración, supervisión y centralización de las operaciones del grupo.