

Anteproyecto de Norma Foral por el que se aprueban medidas tributarias

Con fecha 26 de septiembre la Diputación Foral de Bizkaia ha publicado un **Anteproyecto de Norma Foral** por el que se introducen determinadas medidas tributarias en diversos impuestos, con distintos efectos de aplicación (algunos retroactivos).

Entre otras medidas, se introducen mejoras en la definición de las entidades patrimoniales, en los incentivos fiscales de la empresa familiar, en el régimen de opciones del Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, así como se incentiva la financiación de proyectos de I+D+i y producciones audiovisuales mediante un aumento de los límites de aplicación de las deducciones y la extensión de la condición de financiador a contribuyentes del IRPF que desarrollen actividades económicas. Además, se establecen nuevos requisitos para la exención de dividendos y ganancias procedentes de participaciones adquiridas mediante operaciones de canje de valores y se establece un nuevo supuesto de exoneración del límite cuantitativo de compensación de BIN.

A continuación, se detallan las novedades más relevantes:

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Con efectos 1 de enero de 2024

- **Régimen de micro y Pymes**
 - Se reduce a tres el nº de empleados por cuenta ajena, a jornada completa y con dedicación exclusiva (actualmente cinco) necesarios para que la actividad de arrendamiento subarrendamiento, constitución o cesión de derechos de uso o disfrute sobre los mismos sea cualificada como económica a los efectos de este régimen.
- **Régimen de sociedades patrimoniales**
 - Se establece que no resulta de aplicación la regla para evitar la patrimonialidad sobrevenida cuando se produzca el cese de la actividad y la entidad devenga inactiva, recogiendo que no se produce lo anterior en el supuesto de que, al menos, el 15% de su activo se encuentre invertido o se reinvierta en proyectos empresariales.

- Con el objeto de dar una solución en la calificación de determinadas entidades “holding” como sociedades patrimoniales en estructuras de subholding, se permite la aplicación de la regla para evitar la patrimonialidad sobrevenida computando como valores o activos afectos aquellos que se financien con dividendos o plusvalías que deriven de participaciones en entidades cuyos ingresos procedan en más de un 50% de esa misma clase de fuente; y con el límite del importe de los beneficios no distribuidos en el propio año y en los tres ejercicios anteriores.
- Al igual que en el caso del régimen de micro y Pymes, se reduce a tres el nº de empleados exigidos para que un inmueble arrendado o subarrendado se considere afecto a la actividad económica.
- Y se incluye un nuevo supuesto de elementos del activo susceptibles de ser calificados como afectos a la actividad económica denominado “tesorería in itinere” compatible con la regla para evitar la patrimonialidad sobrevenida. Así, se considera como elementos afectos a la actividad económica la tesorería u otros activos financieros que se inviertan en proyectos empresariales en los tres años siguientes a su obtención.
- **Se flexibiliza la reversión de la deducción del fondo de comercio financiero** (en adelante, FCF) en los supuestos en los que se produzca la transmisión de la participación en entidades que dieron lugar al mismo, permitiéndose la no reversión total de las cantidades deducidas hasta la cuantía de la renta obtenida cuando durante el periodo de tenencia de la participación (i) la entidad participada haya obtenido beneficios por un importe igual a las cantidades deducidas del FCF que hayan tributado efectivamente en el IS o en un impuesto análogo y (ii) dichos beneficios hayan sido distribuidos al socio (si los beneficios obtenidos por la entidad participada son inferiores a las cantidades deducidas el importe del ajuste a revertir sería proporcional).
- **Se perfecciona la exención para evitar doble imposición de dividendos y ganancias patrimoniales** procedentes de participaciones en entidades recibidas mediante aportaciones, acogidas al régimen de neutralidad fiscal, realizadas por personas físicas o no residentes sin establecimiento permanente.

Así, se establece que no se aplica la no integración del importe de los dividendos procedentes de la participación en una entidad adquirida en los tres años anteriores, ni la plusvalía obtenida en caso de transmisión de dicha participación, que se corresponda, en ambos casos, con la diferencia entre el valor de mercado y su coste fiscal en el momento de la aportación, salvo que:

- En el caso de la percepción de dividendos, dicho importe se reinvierta en proyectos empresariales en el plazo de tres años o los distribuya a sus socios.
- En el caso de la obtención de una plusvalía, dicho importe se reinvierta en proyectos empresariales en el plazo de tres años o los aportantes personas físicas o no residentes sin establecimiento permanente hayan transmitido su participación en la beneficiaria en el referido plazo.
- **Se añade un nuevo supuesto en el que no resulta de aplicación la limitación a la compensación de las bases imponibles negativas** (en adelante, BINs), suprimiéndose éste respecto a las rentas obtenidas procedentes de la reversión de pérdidas por deterioro cuando dichas pérdidas constituyan, al menos, el 90% de los gastos deducibles en el periodo impositivo en el que se originaron.
- **Participación en la financiación de proyectos de I+D+i y proyectos culturales**
 - Se amplía la participación en la financiación para la edición de libros.

- Se equipara el límite de aplicación de las deducciones para el financiador, tanto de proyectos de I+d+i como en proyectos culturales, con (i) el del investigador, 70% y (ii) el productor, 50%, frente al límite del 35% previsto actualmente y, además, estas deducciones en sede del financiador no se tienen en cuenta para la tributación mínima.
- Se flexibiliza el plazo para la suscripción del contrato de financiación (y para la aportación de los fondos) hasta la fecha de inicio del periodo de declaración del ejercicio en el que se inicie la ejecución del proyecto, lo que permitirá que el receptor de la financiación incurra en gastos del proyecto, objeto de financiación, con anterioridad a la recepción de los fondos por el financiador.
- **Con efectos 1 de enero de 2025**, se introduce una limitación en las actividades de intermediación en la financiación de proyectos de I+D+i y producción de obras audiovisuales, exigiéndose que la financiación neta obtenida por el ejecutor del proyecto sea, al menos, el 78% del importe de la deducción del financiador.
- **Imputación de las deducciones para el fomento de la cultura vía AIE**
 - No se podrá imputar las BINs ni las pérdidas que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión de la participación en la AIE cuando la aportación efectuada sea calificada como instrumentos de patrimonio con características especiales.
- **Prórroga para 2024 de medidas extraordinarias**
 - Se mantiene para 2024 el porcentaje del 15% (regla general 10%) de reducción de la base imponible previsto para las microempresas en concepto de compensación tributaria por las dificultades inherentes a su dimensión.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Con efectos 1 de enero de 2024

- **Rentas exentas**
 - Entre otros supuestos, se introduce la exención de las rentas procedentes de determinados contratos de seguro de vida obtenidas por personas mayores de 65 años (régimen similar al aplicable a la transmisión de elementos patrimoniales) siempre que se destine a la constitución de una nueva renta vitalicia y con el límite de exención de 240.000 euros (límite conjunto para estos rendimientos y ganancias patrimoniales).
- **Rendimientos de actividades económicas**
 - Se establece que los porcentajes de integración reducida no serán aplicables en los supuestos en los que las rentas proceden de actividades cuyo ejercicio de lugar a estos rendimientos con carácter habitual.
 - En supuestos de transmisión de elementos al patrimonio personal se permite actualizar el valor de estos mediante la aplicación de los coeficientes de corrección monetaria.
 - Se extiende la posibilidad de aplicar deducciones por la participación en la financiación de proyectos de I+D+i y proyectos culturales, si bien con algunas reglas particulares (límite de la cuota del 25% de la cuota íntegra del RAE).

- **Ganancias y pérdidas patrimoniales**

- Al objeto de alinear el régimen en los tres Territorios Históricos, en los supuestos de transmisión lucrativa de la empresa familiar se (i) rebaja el requisito de la edad del donante a 60 años y (ii) se extiende su alcance hasta colaterales de cuarto grado.
- Se incrementa del 10% al 25% el límite para la compensación e integración de saldos negativos de ganancias patrimoniales de base imponible general con el resto de rentas de la misma base y las imputación de renta.
- **Con efectos 1 de enero de 2025**, se flexibilizan los requisitos para la no integración de la plusvalía obtenida por la transmisión de entidades a sus trabajadores, en concreto:
 - Se elimina el requisito de oferta a todos los trabajadores en condiciones de igualdad.
 - Se exige que el adquirente haya sido trabajador de la empresa u otra del grupo al menos 2 años de los 5 anteriores (incluidos periodos de excedencia por cuidado de familiares); y que continúe trabajando en la adquirida u otra del grupo en los 5 años de obligado mantenimiento.
 - Durante los 5 años de mantenimiento, ningún adquirente y su grupo de parentesco puede tener más del 40% de la sociedad u otras del grupo.
 - El transmitente debe haber venido ejerciendo funciones de dirección.
 - Se asimila ex lege al “adquirente trabajador” con que el adquirente sea una sociedad mercantil que esté participada exclusivamente por trabajadores de la entidad cuyas participaciones se transmiten u otras del grupo.

- **Prórroga para 2024 de medidas extraordinarias**

- Se mantiene la minoración de la cuota hasta 200 euros para bases imponibles generales hasta 35.000 euros y el porcentaje de deducción en la modalidad de estimación directa simplificada en un 15% como regla general y hasta un 70% para actividades agrícolas y ganaderas, así como de transporte de mercancías por carretera.

IMPUESTO SOBRE PATRIMONIO

Con efectos 1 de enero de 2024

- **Requisitos para exención de determinadas participaciones.**

- Se minora el requisito del porcentaje de participación para el caso de entidades cotizadas en un mercado regulando, pasando de 5% al 3%.
- En línea con la modificación introducida en el IRPF y en el ISD, se amplía el grupo de parentesco hasta colaterales de 4º grado.
- Se incluye expresamente como elemento afecto a la actividad económica la tesorería u otros activos financieros; “Tesorería in itinere” (Art. 14.2 letra e) de la NF del IS).
- Se excluye la posibilidad de extender el alcance de la exención por la aplicación de la regla para evitar la patrimonialidad sobrevenida a los activos calificados previamente no afectos a actividades económicas en el supuesto de que la entidad cese en su actividad y devengue inactiva (no considerándose inactiva cuando, al menos, el 15% de su activo esté invertido, o

se reinvierta, en proyectos empresariales en los términos del Art. 14.2 letra e) de la NF del IS).

- Se incluye la regla para evitar la patrimonialidad sobrevenida para extender el alcance de la exención respecto a aquellos activos no afectos a la actividad económica que se financien con dividendos o plusvalías que deriven de participaciones en entidades cuyos ingresos procedan en más de un 50% de esa misma clase de fuente; y con el límite del importe de los beneficios no distribuidos en el propio año y en los tres ejercicios anteriores.
- Se corrige la redacción del artículo 6.6 de la NF de IPAT, recogándose expresamente que se exceptúa la aplicación de la regla especial recogida en el referido apartado Seis en caso de que resulte de aplicación la patrimonialidad sobrevenida, criterio transmitido por la Hacienda Foral de Bizkaia hasta la fecha.
- En línea con la modificación introducida en el IS, se reduce a tres el nº de empleados necesarios para computar los bienes inmuebles objeto de arrendamiento, subarrendamiento, etc. afectos a la actividad económica en cuestión.

IMPUESTO SOBRE DONACIONES Y SUCESIONES

Con efectos desde la entrada en vigor en el BOB¹

- **Reducción del 95% por adquisición “mortis causa” de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades**

- Se extiende a colaterales hasta el 4º grado del causante (antes 3º), se trate de parentesco por consanguinidad, afinidad, pareja de hecho o adopción; y se elimina el requisito de que no existan descendientes o adoptados.
- Respecto al cumplimiento del requisito de mantenimiento de cinco años de la participación desde su adquisición:
 - Se excepciona si se liquida la empresa como consecuencia de un procedimiento concursal.
 - En caso de adquisiciones a través de pactos sucesorios con eficacia de presente se aclara que el referido plazo empieza a contar a partir del momento en que tenga lugar la transmisión.
 - En el caso de adquisiciones a través del ejercicio de poder testatorio se aclara que el referido plazo empieza a contar a partir del momento en que tenga lugar el ejercicio del poder.

- **Reducción del 95% por adquisición “inter vivos” de empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades**

- Se extiende a colaterales de cuarto grado (antes solo cónyuge, ascendientes y descendientes) y se dice expresamente que el vínculo también es por afinidad.
- Se reduce la edad mínima del donante de los 65 años a los 60 años.
- Respecto al cumplimiento del requisito de mantenimiento de cinco años de la participación desde su adquisición se exonera del cumplimiento de este requisito en caso de que se liquide la

¹ Boletín Oficial de Bizkaia.

empresa como consecuencia de un procedimiento concursal.

NORMA FORAL GENERAL TRIBUTARIA

Con efectos 1 de julio de 2025

- Se atenúan en determinados supuestos los recargos por presentación extemporánea y ejecutivo para asegurar “el derecho al error” del contribuyente y “definiendo el periodo durante el que el error es admisible”.

En este sentido, se reduce el recargo por declaración extemporánea y recargo ejecutivo al 0,5% en el supuesto de que la declaración sea presentada dentro de los tres días hábiles siguientes a la conclusión del periodo voluntario y/o se efectúe el pago dentro de los tres primeros días hábiles del periodo ejecutivo.

Con efectos desde la entrada en vigor en el BOB

- Se posibilita la solicitud de la división de la deuda tributaria por parte de los obligados solidariamente (procedimientos de ejecución de la responsabilidad tributaria).

OTRAS MODIFICACIONES

Con efectos ejercicios iniciados el 1 de enero de 2023

- Régimen de opciones
 - Se modifica el régimen de opciones tributarias en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre la Rentas de las Personas Físicas contemplándose el cambio de opción una vez finalizado el periodo voluntario de declaración / autoliquidación, siempre que no se haya producido un requerimiento previo de la Administración Tributaria. Esto es, no se limita expresamente a determinadas opciones la modificación de la misma (se extiende esta modificación a periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2023).



euskaltax
consultores tributarios y mercantiles

BILBAO

Alda. Urquijo, 4-6ª Planta
48008 Bilbao

Tel. 94 416 52 68

e-mail: euskaltax@euskaltax.com

www.euskaltax.com

Los comentarios expuestos contienen aspectos informativos, sin que constituyan opinión profesional o asesoramiento jurídico alguno. Si está interesado en obtener información adicional o aclaración sobre el contenido, puede ponerse en contacto.