



Principales medidas en el IS/IRPF recogidas en la Norma Foral 3/2019 de medidas tributarias

Legal Flash Financiero y Tributario País Vasco

06 de marzo de 2019



El pasado miércoles, 20 de febrero de 2019, se publicó en el Boletín Oficial de Gipuzkoa la Norma Foral 3/2019, de 11 de febrero, de aprobación de determinadas medidas tributarias, por la que se introducen modificaciones en diversas normas forales, entre otras, en la “Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre Sociedades del Territorio Histórico de Gipuzkoa” (“NFIS”) y en la “Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa” (“NFIRPF”).

En el presente Legal Flash se exponen de forma ejecutiva las principales novedades y modificaciones incluidas en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, indicando en su caso, el momento de la entrada en vigor.



1. Medidas relativas al sector de las sociedades y fondos de capital riesgo

Hasta la aprobación de la presente “*Norma Foral 3/2019 de aprobación de determinadas medidas tributarias para el año 2019*”, la regulación tributaria de las entidades de capital- riesgo (“ECR”) estaba recogida específicamente en el artículo 77 de la NFIS, único artículo que compone el Capítulo IV del Título VI (“Regímenes Tributarios Especiales”) que dicha norma destina a las sociedades y fondos de capital riesgo.

Las medidas que se acaban de aprobar, mantienen el régimen aplicable hasta la fecha, introduciendo en la NFIS y en la NFIRPF determinadas especificaciones adicionales que complementan y mejoran el régimen tributario relacionado con las ECR, las cuales se pueden resumir en las siguientes:

- Modificación del artículo 13 de la NFIS, regulador del concepto de microempresa, de pequeña empresa y de mediana empresa, a los efectos de adaptar la calificación de las rentas pasivas al sector del capital riesgo.
- Modificación del artículo 14 de la NFIS a los efectos de excepcionar como “valor” a las entidades a través de las cuales los gestores de las ECR canalizan las coinversiones en las ECR que gestionan, a los efectos de la calificación como sociedades patrimoniales.
- Regulación expresa de la exención de los dividendos percibidos por socios indirectos que sean sujetos pasivos del IS, con independencia del porcentaje de participación y tiempo de tenencia de la participación en la sociedad o fondo de capital o riesgo.
- Calificación expresa del “carried interest” que cobran los gestores que coinvierten en las entidades de capital riesgo, como rendimiento de capital mobiliario a efectos del IRPF. Asimismo, en línea con este tratamiento a efectos del IRPF se regula la exención de dicha renta a efectos de la eliminación de la doble imposición en sede de los socios personas jurídicas, equiparándolo al resto de dividendos distribuidos por las entidades de capital riesgo reguladas en la NFIS.



- Exclusión de la obligación de realizar pagos fraccionados a las entidades de capital riesgo a las que hace referencia el artículo 77 de la NFIS.

Todas las modificaciones anteriores entrarán en vigor en los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2018, excepto el relativo al pago fraccionado y el tratamiento como rendimiento de capital mobiliario del “carried interest” en el IRPF, medidas éstas que entrarán en vigor en los períodos impositivos iniciados el 1 de enero de 2019.

2. Medidas relativas al Impuesto sobre Sociedades

A. *Medidas con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2018*

1. RÉGIMEN DE OPCIONES

Se flexibiliza el régimen de opciones que deben ejercitarse con la presentación de la autoliquidación¹

En particular, se retrasa la posible modificación de la opción ejercitada por el contribuyente hasta el momento en que la Administración tributaria realice un requerimiento previo.

2. COMPENSACIÓN PARA FOMENTAR LA CAPITALIZACIÓN EMPRESARIAL

Se incluye una nueva disposición transitoria que regula la incidencia que sobre el patrimonio neto tiene la reducción de los tipos de gravamen llevada a cabo por la Norma Foral 1/2018, de 10 de mayo, por la que se introducen modificaciones en diversas normas tributarias.

En particular, se establece que no tendrá la consideración de reducción del patrimonio neto a efectos fiscales la derivada exclusivamente de la modificación del importe de los activos por impuesto diferido como

¹ A título de ejemplo: la reinversión de beneficios extraordinarios; la reducción por explotación de propiedad intelectual o industrial; la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, etc.



consecuencia de la reducción del tipo de gravamen, cuando la misma sea consecuencia de una modificación normativa.

B. Medidas con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2019

1. PAGOS FRACCIONADOS

> AIE, españolas y europeas, y UTE

Se especifica que no existirá obligación de ingreso del pago fraccionado respecto a la parte de la base imponible imputable a los socios residentes en territorio español.

> Entidades de capital-riesgo

Se excluye a estas entidades de la obligación de realizar pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre Sociedades.

2. RÉGIMEN ESPECIAL DE LAS FUSIONES, ESCISIONES, APORTACIONES DE ACTIVOS, CANJE DE VALORES, CESIONES GLOBALES DEL ACTIVO Y DEL PASIVO Y CAMBIO DE DOMICILIO SOCIAL DE UNA SOCIEDAD EUROPEA O UNA SOCIEDAD COOPERATIVA EUROPEA DE UN ESTADO MIEMBRO A OTRO DE LA UNIÓN EUROPEA

Se modifica la regla de diferimiento opcional del pago de la cuota correspondiente al beneficio fiscal obtenido por la transferencia a otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo (i) de bienes y derechos situados en territorio español y afectos a un establecimiento permanente en España, o (ii) de los propios establecimientos permanentes.

La nueva regulación permite optar por fraccionar el pago a lo largo de los periodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos.

3. Medidas relativas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

A. Medidas con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2018



1. RENDIMIENTO DE CAPITAL INMOBILIARIO-CONCEPTO DE RENDIMIENTO ÍNTEGRO: CESIONES O ARRENDAMIENTOS DE VIVIENDAS NO CONSIDERADOS COMO ARRENDAMIENTO DE VIVIENDA SEGÚN LA LEY DE ARRENDAMIENTOS URBANOS²

Como medida para adecuar la tributación de este tipo de rendimientos al resto de rentas que se integran en la base imponible general, se reconoce la posibilidad de integrar este tipo de rendimientos en porcentajes inferiores al 100% en la base imponible general.

En particular, los porcentajes de integración serán:

- El 60% para los supuestos en los que los rendimientos tengan un periodo de generación superior a dos años y no se obtengan de forma periódica o recurrente.
- El 50% para los supuestos en los que los rendimientos tengan un periodo de generación superior a cinco años, o, se califiquen como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.

La cuantía máxima sobre la que se aplicarán los referidos porcentajes de integración no podrá superar el importe de 300.000 euros anuales.

2. TRIBUTACIÓN CONJUNTA Y DEDUCCIÓN POR ALQUILER DE VIVIENDA HABITUAL

Cuando se opte por esta modalidad de tributación y coexistan varios contribuyentes con derecho a aplicar la deducción por alquiler de vivienda habitual, unos con edad inferior y otras con edad superior a 30 años, se aumenta el porcentaje de esta deducción al 30%, con el límite de 2.400 euros anuales (hasta el 31/12/2017, se aplicaban los límites generales: deducción del 20% y límite de 1.600 euros anuales).

3. RÉGIMEN DE OPCIONES

² De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2 de la Ley de Arrendamientos Urbanos (Ley 29/1994, de 24 de noviembre), se considera arrendamiento de vivienda aquel arrendamiento que recae sobre una edificación habitable cuyo destino primordial sea satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario.



Al igual que lo comentado en el apartado relativo al Impuesto sobre Sociedades, se permite la modificación de las opciones ejercitadas en la autoliquidación siempre y cuando no se haya producido un requerimiento previo por parte de la Administración³.

Adicionalmente, se incluye como opción a ejercitar con la presentación de la autoliquidación el acogimiento al régimen especial para personas trabajadoras desplazadas.

B. Medidas con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2019

1. RENDIMIENTO NETO DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

Se reconoce como deducible el gasto de manutención del propio contribuyente incurrido en el desarrollo de su actividad⁴, cuando el gasto se produzca en establecimientos de restauración y hostelería y se abonen utilizando cualquier medio electrónico de pago, con los límites cuantitativos establecidos reglamentariamente para las dietas y asignaciones para gastos normales de manutención de las personas trabajadoras.

2. RENDIMIENTO NETO EN SUBARRENDAMIENTOS DE VIVIENDAS NO CONSIDERADAS COMO ARRENDAMIENTO DE VIVIENDA SEGÚN LA LEY DE ARRENDAMIENTOS URBANOS

Se extiende la regla del cálculo del rendimiento neto que en la actualidad únicamente se contempla para los subarrendamientos de vivienda⁵.

En particular, para la obtención del rendimiento neto serán deducibles las cantidades satisfechas en concepto de arrendamiento en la parte proporcional al elemento subarrendado y adicionalmente se aplicará una bonificación del 20% sobre la diferencia entre los rendimientos íntegros obtenidos por cada inmueble subarrendado y el importe computado como gasto deducible. Lo anterior resultará de aplicación siempre que en la vivienda subarrendada no se ejerza una actividad económica.

³ A título de ejemplo: la reinversión de beneficios extraordinarios, compensación de saldos negativos de ejercicios anteriores, opción por tributación conjunta, etc.

⁴ Hasta los límites cuantitativos establecidos reglamentariamente para las dietas y asignaciones para gastos normales de manutención de las personas trabajadoras.

⁵ Los subarrendamientos sobre las viviendas a que se refiere el artículo 2 de la Ley de Arrendamientos Urbanos.



3. RÉGIMEN ESPECIAL PARA PERSONAS TRABAJADORAS DESPLAZADAS

Con carácter previo a analizar la modificación introducida por la Norma Foral 3/2019 objeto de análisis, conviene recordar que, a partir del 1 de enero de 2018⁶, se amplió el ámbito de aplicación del régimen de personas trabajadoras desplazadas a aquellos supuestos en los que el desplazamiento a territorio guipuzcoano tiene su causa en la realización de actividades científicas o de carácter técnico o financiero. Con anterioridad a la indicada modificación, el régimen resultaba de aplicación únicamente a los desplazamientos vinculados a la realización de actividades de investigación y desarrollo.

Con la aprobación de la Norma Foral 3/2019, se amplía, a partir del 1 de enero de 2019, el ámbito de aplicación del régimen fiscal a aquellos trabajadores que se desplacen a territorio español para el desempeño de trabajos especialmente cualificados relacionados con actividades comerciales (ámbito anteriormente no incluido).

4. MODIFICACIÓN DE LAS REGLAS DE IMPUTACIÓN TEMPORAL PARA LA INTEGRACIÓN DE LAS RENTAS PENDIENTES DE IMPUTACIÓN CON MOTIVO DEL TRASLADO DE RESIDENCIA A OTRO ESTADO MIEMBRO DE LA UNIÓN EUROPEA

Se permite al contribuyente optar entre aplicar la regla general (integración de la renta total en el plazo de tres meses desde que el contribuyente pierda su condición por el cambio de residencia) o integrar las rentas a medida que se vayan obteniendo, a través de una autoliquidación complementaria sin sanción, ni intereses de demora ni recargo alguno.

5. DEDUCCIÓN POR FINANCIACIÓN A ENTIDADES CON ALTO POTENCIAL DE CRECIMIENTO

Se redefine el requisito para considerar a una entidad como de nueva creación, exigiendo únicamente que se trate de una entidad constituida dentro de los cinco años anteriores a la suscripción de las acciones o participaciones⁷.

⁶ Norma Foral 1/2018, de 10 de mayo, por la que se introducen modificaciones en diversas normas tributarias.

⁷ En la regulación anterior, se exigía, además, que no se ejerciera la misma actividad que se venía ejerciendo anteriormente mediante otra titularidad.



Igualmente, la nueva regulación permite la aplicación de la deducción en caso de que medie una operación de reestructuración (como, por ejemplo, una fusión por absorción), estableciendo para dichos casos que se considerará como fecha de constitución, la de la entidad transmitente y, en caso de existir varias, la de la más antigua.

6. NUEVA DEDUCCIÓN POR CONSTITUCIÓN DE ENTIDADES POR LAS PERSONAS TRABAJADORAS

Se establece una nueva deducción del 10% para contribuyentes hombres (con el límite de 1.200 euros, a lo largo de todos los periodos impositivos) y del 15% para contribuyentes mujeres (con el límite de 1.800 euros, a lo largo de todos los periodos impositivos), de las cantidades satisfechas en metálico para la suscripción de acciones o participaciones para la constitución de la entidad en la que prestarán sus servicios como personas trabajadoras.

Para la aplicación de esta deducción es necesario que se cumplan los siguientes requisitos:

- El objeto de la suscripción de las acciones o participaciones debe ser la constitución de la entidad.
- La entidad no puede estar vinculada a ninguna otra.
- Los valores no deben de estar admitidos a negociación.
- La entidad constituida debe tener consideración de microempresa, o pequeña o mediana empresa.
- Los contribuyentes deberán empezar a prestar sus servicios a la entidad en un período máximo de seis meses desde la constitución.
- La participación directa o indirecta por cada trabajador no deberá ser superior al 10%⁸.
- El conjunto de las personas trabajadoras debe ostentar al menos el 75% de la participación en la entidad⁹.

Como regla general, los mencionados requisitos deberán cumplirse durante cinco años e igualmente deberán mantenerse las acciones o participaciones durante el mismo plazo, a computar desde la constitución de la entidad.

⁸ Computada conjuntamente con su cónyuge o pareja de hecho, sus ascendientes o personas adoptantes, sus descendientes y personas adoptadas y sus colaterales hasta el tercer grado inclusive.

⁹ No se exige el cumplimiento de este requisito durante los primeros 6 meses desde su constitución.



Para obtener información adicional sobre el contenido de este documento puede dirigirse a su contacto habitual en Cuatrecasas.

©2019 CUATRECASAS

Todos los derechos reservados.

Este documento es una recopilación de información jurídica elaborado por Cuatrecasas. La información o comentarios que se incluyen en él no constituyen asesoramiento jurídico alguno.

Los derechos de propiedad intelectual sobre este documento son titularidad de Cuatrecasas. Queda prohibida la reproducción en cualquier medio, la distribución, la cesión y cualquier otro tipo de utilización de este documento, ya sea en su totalidad, ya sea en forma extractada, sin la previa autorización de Cuatrecasas.