

## Legislación estatal - normativa foral: posibilidad de aplicar créditos fiscales nacidos al amparo de otra normativa.

IÑAKI PICAZA

Cuatrecasas

En el presente artículo de opinión Iñaki Picaza realiza un análisis sobre un tema de gran interés en las relaciones tributarias entre la normativa foral y la legislación estatal: la posibilidad de aplicar créditos fiscales originados conforme a otra normativa.

Tras analizar algunos pronunciamientos administrativos tanto de la administración central como foral la conclusión que saca es que con carácter general ambas administraciones parecen decantarse por la subsistencia de los créditos fiscales, si bien con ciertos matices. En cualquier caso, deben cumplirse ciertos requisitos como son la persistencia del crédito fiscal, estando pendiente de aplicación en la normativa de origen y la equivalencia del crédito en la legislación de acogida. En principio, sería ésta la que marcaría aspectos como la cuantificación del crédito fiscal, el plazo temporal de aplicación y la eventual limitación sobre la cuota.

Iritzi artikulu honetan Iñaki Picazak foru araudia eta estatu legediaren arteko zerga harremanetan interes bereziko den gai baten azterketa burutzen du: beste araudi baten arabera sortutako kreditu fiskalak ezartzeko aukera.

Administrazio zentral nahiz foralaren zenbait administrazio erabaki aztertu ostean, orokorrean bi administrazioek kreditu fiskalen biziraupenaren alde egiten dutela ondorioztatzen du, ñabardura batzuekin bada ere. Edonola ere, zerga kredituaren iraupena, jatorrizko araudian aplikatzeke egotea eta harrerako araudian kredituaren baliokidetasuna egotea bezalako zenbait ukanbehar bete behar dira. Printzipioz, honek baldintzatuko lituzke kreditu fiskalaren zenbatespena, ezarpenerako denborazko epea eta kuotaren gaineko balizko mugapena bezalako alderdiak.

## INTRODUCCIÓN

Un aspecto no regulado expresamente en el Concierto Económico es si la legislación (estatal o foral) admite que un sujeto pasivo aplique en su liquidación (minorando la carga tributaria) un crédito fiscal (por ejemplo, una deducción en cuota o una base imponible negativa) que no se ha generado con arreglo a esta legislación. Nos referiremos entonces a una normativa tributaria "de origen" y una normativa tributaria "de acogida".

Tomando como referencia el Impuesto sobre Sociedades, tributo en el que quizás esta materia pueda tener mayor interés, esta cuestión se puede plantear en un buen número de casos. Por ejemplo, una sociedad que arrastra créditos fiscales pendientes de aplicación generados conforme a una normativa, como consecuencia de los puntos de conexión que determinan la normativa aplicable

en el Impuesto sobre Sociedades, pasa a liquidar el impuesto con arreglo a otra regulación distinta.

También puede producirse una situación similar en los casos de operaciones de reestructuración empresarial acogidas al régimen de neutralidad fiscal del Impuesto sobre Sociedades, en la subrogación en los derechos y las obligaciones tributarias (por ejemplo, una sociedad absorbente que pueda aplicar los créditos fiscales generados por una sociedad absorbida sometida a otra normativa distinta).

Otro supuesto lo podemos encontrar en el régimen de consolidación fiscal, donde la base imponible del grupo fiscal, cuantificada en principio con arreglo a una normativa determinada, podría verse minorada por bases imponibles negativas de una sociedad pendientes de compensar en el momento de su integración en el grupo fiscal y calculadas conforme a otra normativa distinta.

O incluso, en el régimen de imputación de rentas, como era el caso de la extinta transparencia fiscal o el actual régimen tributario de las agrupaciones de interés económico y uniones temporales de empresas; una sociedad podría integrar en su liquidación, por imputación, magnitudes fiscales generadas con arreglo a otra normativa.

No existe ninguna disposición que regule el referido "traspaso" de créditos fiscales y los posicionamientos de las Administraciones Tributarias (la Administración del Estado y las Haciendas Forales), cuyo comentario es el objeto de este breve artículo, no parecen estar consensuados.

## POSICIÓN DE LA HACIENDA ESTATAL

Comencemos con los pronunciamientos de los órganos de la Administración del Estado.

La Resolución de 5 de septiembre de 2002 de la Secretaría General de Política Fiscal Territorial y Comunitaria (actual Dirección General de Financiación Territorial), referida al supuesto de traslado de saldos de deducciones pendientes, establece que *las entidades domiciliadas en los territorios forales del País Vasco y Navarra que, de acuerdo con las normas contenidas tanto en el Concierto Económico como en el Convenio Económico, deban tributar conforme a la normativa del Impuesto sobre Sociedades de un territorio distinto del que le correspondió en ejercicios anteriores, podrán aplicar los saldos de las deducciones pendientes de disfrutar por insuficiencia de cuota dentro de los límites cuantitativos, cualitativos y temporales establecidos en la normativa que sea de aplicación en el periodo de que se trate* <sup>1</sup>.

Aunque el supuesto planteado se circunscribe a deducciones (y no otro tipo de créditos fiscales, como por ejemplo bases imponibles negativas pendientes de compensación) establece el criterio de que se permite el aprovechamiento del crédito fiscal *dentro de los límites cuantitativos, cualitativos y temporales* de la legislación de acogida.

Por *límites cualitativos* puede entenderse que, conceptualmente, ese mismo crédito fiscal se reconozca en la legislación fiscal de acogida. En este sentido, la Dirección General de Tributos, en consulta vinculante de 15 de julio de 2005 (V1478-05), planteada sobre la posibilidad de que una sociedad que ha generado unas deducciones conforme a la normativa foral vizcaína (entre otras la deducción por inversiones en activos fijos nuevos y la deducción por dotación a la reserva por inversiones productivas) que no se han aplicado por

insuficiencia de cuota líquida, tras un cambio de normativa, pueda aplicar en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades estatal las deducciones citadas pendientes, concluye que *estas deducciones no encuentran reflejo entre las contempladas en el Impuesto sobre Sociedades de Normativa estatal, regulado en el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. En definitiva, la inexistencia de unas deducciones análogas en el Impuesto sobre Sociedades de normativa estatal por el que el consultante pasa a tributar a partir de 2001, imposibilita la compensación de las deducciones pendientes de aplicar por insuficiencia de cuota íntegra generadas durante su tributación por el Impuesto sobre Sociedades de Normativa Foral.*

Respecto de los *límites cuantitativos*, en principio parecen advertirse dos posicionamientos distintos: el mantenido por la Dirección General de Tributos y el criterio seguido en la resolución de 31 de octubre de 2001 del Tribunal Económico Administrativo Regional del País Vasco (TEAR del País Vasco).

La primera tesis, patrocinada por la Dirección General de Tributos, considera que esta limitación cuantitativa tiene dos implicaciones: que el crédito fiscal deba ser cuantificado (recalculado) con arreglo a los parámetros de la legislación de acogida y que se deban aplicar los límites cuantitativos sobre la cuota en el esquema liquidatorio (nos referimos a la cuantía máxima deducible en el periodo impositivo, aspecto normalmente regulado en las normas comunes a las deducciones sobre la cuota líquida).

Sobre este particular, la consulta de 1 de julio de 1999 (1145-99) analiza un supuesto de grupo fiscal estatal en el que se integra una sociedad que anteriormente tributaba conforme a la normativa foral. Si bien el consultante sólo pregunta si debe aplicarse la legislación común para determinar la renta positiva individual a efectos del límite de la compensación de las bases imponibles negativas individuales anteriores a la tributación en régimen de consolidación fiscal, el órgano directivo afirma en la contestación que *en la medida que sea de aplicación al grupo el régimen correspondiente al de la Administración del Estado, dicho régimen será aplicable a efectos de la determinación de las bases imponibles individuales de las sociedades que lo integran, incluso al objeto de determinar el importe de las bases imponibles negativas que podrán ser compensadas y que hayan sido generadas con anterioridad a su inclusión en el grupo (...)*. Consecuentemente, parece que se apuesta por recalcular las bases imponibles negativas conforme a la legislación de acogida. Ahora bien, obsérvese que, aunque se utiliza el término límites cuantitativos, esta nueva determinación de las bases imponibles negativas podría eventualmente significar un mayor crédito fiscal.

Más rotundo es aún el informe de 21 de julio de 1998 de la referida Dirección General de Tributos. En el mismo se plantea un supuesto similar al anterior: sociedades que estaban sujetas a la normativa foral y pasan a integrar un grupo que tributa por el Impuesto sobre Sociedades de acuerdo con la normativa del Estado, teniendo aquellas sociedades deducciones sobre la cuota pendientes de aplicar generadas en periodos impositivos en los que les era de aplicación la normativa foral. Establece la Dirección General de Tributos que *en la medida en que al grupo le es de aplicación la normativa común, dicha normativa será aplicable a todos los efectos para la determinación de la deuda tributaria del grupo y, en consecuencia, el importe de las deducciones pendientes procedentes de la sociedad incorporada al grupo, que este último podrá aplicar en su autoliquidación por el Impuesto sobre Sociedades, se determinará en función de la que hubiere correspondido a dicha sociedad en*

*régimen individual de tributación, tomando en consideración tanto el límite temporal de deducción como el límite cuantitativo sobre la cuota regulado en la normativa común, esto es, según lo establecido en el Impuesto sobre Sociedades del Estado.*

En consecuencia, en función de las inversiones de las que proceden las deducciones pendientes de aplicar generadas según la normativa foral, pueden manifestarse las dos situaciones siguientes:

1. Deducciones procedentes de la realización de determinadas actividades no reguladas por el Impuesto sobre Sociedades según la normativa común. En tal caso, en la medida en que es de aplicación la normativa común, la cual no regula tales deducciones de la cuota íntegra, las deducciones pendientes no podrán aplicarse por el grupo en los periodos impositivos en los que el mismo esté sujeto a la normativa común.

2. Deducciones procedentes de la realización de determinadas actividades reguladas por el Impuesto sobre Sociedades según la normativa común. Dado que el grupo está sometido a la normativa común, las citadas deducciones pendientes de aplicar deben ser recalculadas de acuerdo con dicha normativa, en el sentido de que si el importe de la deducción que procede de acuerdo con dicha normativa excede de la que, en su caso, haya sido deducida por aquellas sociedades con anterioridad a su integración en el grupo, dicho exceso podrá ser aplicado por el grupo en el importe en que hubiere correspondido a esas sociedades en régimen individual de tributación teniendo en consideración, al respecto, tanto el límite temporal de deducción como el límite cuantitativo sobre cuota regulado en la normativa del Impuesto sobre Sociedades del Estado.

La segunda postura sería la defendida por el TEAR del País Vasco, en la resolución de 31 de octubre de 2001. El razonamiento del TEAR <sup>V</sup> parte de que el límite cuantitativo a respetar es el establecido a efectos de las operaciones de liquidación (cuantía máxima deducible en el periodo impositivo). A diferencia de la tesis de la Dirección General de Tributos, no exige que el crédito fiscal deba ser recalculado de acuerdo con la normativa de acogida.

Tal y como se afirma en la referida resolución, la exigencia de recalcular los créditos fiscales provenientes de otra normativa *obligaría a estas empresas a liquidar en cada ejercicio no sólo el impuesto correspondiente a éste, sino a examinar de nuevo conforme a la norma aplicable todas las cantidades pendientes de deducir para ver si son o no procedentes y en qué cuantía. Este Tribunal considera contrario al principio de seguridad jurídica que debe presidir las relaciones entre la Administración y los contribuyentes la situación de indefinición que deriva de esta interpretación, dado que la entidad nunca sabrá a ciencia cierta si tiene derecho a una deducción y en qué cuantía.*

Finalmente, por *límites temporales*, podemos entender que, estando el crédito fiscal pendiente de aplicación en la legislación de origen, se aplique en los plazos previstos en la legislación fiscal de acogida. La consulta de la Dirección General de Tributos de 1 de marzo de 2000 (0405-00), referida al aprovechamiento de bases imponibles negativas por parte de una entidad que traslada su domicilio fiscal de Navarra a territorio común (teniendo tales bases imponibles negativas un plazo de compensación de siete años en la legislación foral), *concluye que las bases imponibles negativas determinadas por la entidad cuyo plazo de compensación no hubiere vencido respecto del período impositivo que se inicie durante 1999, podrán ser compensadas en un plazo de diez años,*

*posteriores a la finalización del ejercicio en que se determinaran, siempre que el cambio de domicilio fiscal de la consultante implique la sujeción a la normativa vigente en territorio común.* Es decir, se permite prorrogar el ámbito temporal de aplicación de un crédito fiscal (que conceptualmente prevé la propia legislación de acogida). Al igual que lo señalado en el punto anterior, en este caso, lejos de ser un límite, podríamos decir que se amplía el campo de aplicación del crédito fiscal.

## POSICIÓN DE LAS HACIENDAS FORALES

Desde la perspectiva de las Haciendas Forales, los pronunciamientos publicados han sido más escasos.

La consulta del Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi (OCTE) de 6 de abril de 2000 examina un supuesto idéntico al comentado anteriormente: entidades que han tributado en el Impuesto sobre Sociedades bajo normativa foral, habiendo generado el derecho a practicar deducciones de la cuota líquida, pasan a integrarse en un grupo fiscal estatal. Señala el OCTE que *el vigente Concierto Económico no contempla la posible salvaguarda de los derechos sobre saldos pendientes de deducciones generadas en ejercicios anteriores, tanto por la normativa autónoma como por la normativa común, cuando los puntos de conexión establecidos en el Concierto obligan al cambio en la normativa a aplicar por el sujeto pasivo.*

Sin embargo, tanto la normativa común como la autónoma establecen que en la aplicación de los distintos regímenes que regulan sus deducciones en el Impuesto sobre Sociedades, los créditos generados que, por aplicación de los límites de deducción, no puedan deducirse en el período impositivo en que resulta computable la deducción podrán deducirse en las liquidaciones correspondientes a ejercicios futuros, respetando los límites preestablecidos en sus respectivos regímenes.

*Un cambio en la aplicación de una u otra de las normativas contempladas en el Concierto Económico, por aplicación de los puntos de conexión en él regulados, no debe quebrar en ningún caso las expectativas futuras creadas en el contribuyente por aplicación de las mismas, sino, en todo caso, garantizar su materialización contribuyendo a la seguridad jurídica de los contribuyentes. Por ello, los saldos pendientes de aplicación de las deducciones generadas por normativa común o autónoma pueden computarse en ejercicios posteriores liquidados conforme a otra normativa respetando los límites sobre la cuota líquida y el cumplimiento de las condiciones establecidas para su aplicación por la normativa que las originó.*

Vemos que el enfoque de la cuestión es distinto del estatal. El OCTE parece inclinarse por garantizar la supervivencia de tales créditos fiscales. En principio, nada se dice sobre si tales créditos fiscales deben tener una figura análoga en la legislación de acogida. Y en todo caso, parece que los límites a respetar se refieren a los establecidos en la propia legislación de origen <sup>[5]</sup>.

La Hacienda Foral de Álava, en consulta de 29 de enero de 2004, contempla el supuesto de una fusión por absorción acogida al régimen fiscal especial en el que la absorbente, entidad sujeta a normativa foral alavesa, se subroga en la posición de la filial absorbida respecto de créditos fiscales generados al amparo de la legislación estatal. El crédito fiscal transmitido, además, era una deducción no contemplada en la normativa foral <sup>[6]</sup>.

La consulta establece que, *en caso de realizarse la fusión por absorción al amparo del régimen fiscal especial, los créditos fiscales generados por la entidad filial durante 2003, de conformidad con la normativa de Territorio Común y pendientes de aplicar por dicha entidad a 31-12-2003, podrían ser deducidos por la entidad absorbente.*

Es decir, permite la aplicación en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades calculado con arreglo a la normativa foral de una deducción no prevista en esa normativa. No obstante, hay que señalar que el art. 97 de la NF 24/1996, de 5 de julio, del Territorio Histórico de Álava, de las Juntas Generales, del Impuesto sobre Sociedades, al igual que en las normas forales de los otros dos territorios históricos, *expresamente establece que las subrogaciones comprenderán exclusivamente los derechos y obligaciones nacidos al amparo de las Normas Forales o Leyes españolas.*

En cuanto al límite a aplicar en cuota líquida y el plazo de las deducciones no aplicadas por insuficiencia de cuota, la consulta señala que *toda vez que la entidad absorbente está sujeta a normativa alavesa, se estará a lo dispuesto a este respecto en el art. 46 de la NF 24/1996, de 5 de julio, del Impuesto sobre Sociedades, que al día de hoy fija un límite en cuota líquida del 45% y un plazo de quince años para la aplicación de las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota.* Al igual que veíamos en la doctrina estatal, se remite a los límites de la legislación de acogida.

## CONCLUSIONES

Sin duda, el instrumento jurídico más adecuado para resolver esta cuestión sería el propio Concierto Económico, o al menos, una resolución del órgano competente (alguna de las comisiones reguladas en el Capítulo III de la ley del Concierto Económico). Cualquier interpretación "unilateral" como las reseñadas, si pretende tener vocación de generalidad y ser de aplicación en sendas normativas, tiene dudosa eficacia.

En cualquier caso, con carácter general, parece que ambas administraciones tributarias se han decantado, con ciertos matices, por la subsistencia de los créditos fiscales.

En otras ocasiones, la normativa tributaria (tanto la estatal como la foral) ha regulado situaciones en las que cabe detectar pautas que, con cautela, podríamos extrapolar al caso objeto de análisis  .

En este sentido, realizando una interpretación conciliadora de los criterios administrativos expuestos, podríamos apuntar los siguientes requisitos y condicionantes del traspaso de créditos fiscales.

En primer lugar, y aunque parezca una obviedad, es preciso que el crédito fiscal exista y esté pendiente de aplicación en la normativa de origen. Lo que no cabe es aplicar la normativa de acogida a hechos acaecidos con anterioridad para "reliquidar" un impuesto y acreditar deducciones que no están amparadas en la normativa de origen. De la misma manera, si el plazo temporal de aplicación de un determinado crédito fiscal es más amplio en la normativa de acogida, habiendo expirado su plazo de aplicación en la normativa de origen, no cabría restablecer (resucitar) dicho crédito fiscal extinguido.

Asimismo, parece lógica la exigencia de  que el crédito fiscal transmitido tenga equivalente en la legislación de acogida  , entendiendo por equivalente, en el

caso de deducciones, que exista una figura que incentive una actividad semejante. Por ejemplo, la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, la deducción para el fomento de tecnologías de la información y de la comunicación, la deducción por actividades de exportación, las deducciones por inversiones medioambientales, la deducción por gastos de formación profesional, las deducciones para evitar la doble imposición (en este caso, se trata de deducciones técnicas, no se trata propiamente de impulsar una actividad concreta), etc. Ciertamente, el contenido concreto de las actividades incentivadas (tipología de gastos y/o inversiones) puede variar en cada normativa. Ahora bien, no parece exigirse una exacta identidad de las magnitudes que integran la base de la deducción. Bastaría que los gastos y/o inversiones realizados respondan a una finalidad semejante. Por no tener una figura análoga en la otra normativa, no podría trasladarse, por ejemplo, la deducción por inversiones en activos fijos materiales nuevos, la reserva para inversiones productivas, la deducción por inversiones en adquisición de valores de renta variable, etc.

En lo que se refiere a la cuantificación del crédito fiscal (particularmente, el porcentaje aplicable a la deducción o la determinación de la base imponible negativa), hay que comenzar advirtiendo que, como hemos visto, se trata de una cuestión debatida. No obstante, tomando partido por las tesis forales y del TEAR del País Vasco y amparándonos en los principios constitucionales de seguridad jurídica, capacidad económica y libertad de circulación y establecimiento, nos inclinamos por entender que no se ha de recalcular el crédito fiscal con arreglo a la legislación de acogida.

En cuanto al plazo temporal de aplicación y la eventual limitación sobre la cuota, aunque existen criterios dispares nuevamente, parece coherente que sea la legislación de acogida la que marque los límites, ya que es esta misma legislación la que regula el esquema liquidatorio en el que se inserta el crédito fiscal.

De todas formas, la casuística puede ser muy amplia y probablemente, utilizando los criterios expuestos no se resuelvan todas las situaciones que se pueden plantear en la práctica.