Medidas del proyecto BEPS implantadas por la UE y en el Reino de España: Territorio de Régimen Común y Territorios Forales (II) (1)

Francisco Martín Sesma

Inspector de Hacienda del Estado
Diputación Foral de Gipuzkoa

Resumen

En la segunda parte de este artículo el autor se centra en el análisis de las medidas BEPS implantadas tanto en el territorio común como en los territorios forales, entre las que se encuentran la cláusula antielusión, las normas antihíbridos, la limitación de determinados gastos, el régimen de patent box o la imposición de salida.

(…)

III. MEDIDAS IMPLEMENTADAS EN EL REINO DE ESPAÑA

1. Territorio de Régimen Común

1.1. Adopción anticipada de medidas

El Reino de España en el TRC se adelantó a la aprobación de la Directiva ATAD mientras se producían las negociaciones y borradores de los informes finales del Proyecto BEPS e incorporó gran parte de las medidas contempladas en la Directiva (2) .

A) La Ley del Impuesto sobre Sociedades (Ley 27/2014, de 27 de noviembre, LIS) prevé, en términos similares a los de la Directiva, reglas específicas relativas a:

a) Instrumentos híbridos (artículos 15, letras a y j, y 21) (Acción 2)

b) Limitación a la deducibilidad de gastos financieros (artículo 16) (Acción 4)

c) Imposición de salida (*exit tax*) (artículo 19),

d) Transparencia fiscal internacional (artículo 100) (Acción 3)

B) La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria contiene normas generales antielusión contra prácticas fiscales abusivas en sus artículos 13 Calificación, 14 Prohibición de la analogía, 16 Simulación y 15 Conflicto en la aplicación de la norma tributaria en relación con el 159. Informe preceptivo para la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

El artículo 15.3 LGT fue modificado por los apartados 3 y 35 del artículo único de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, para dar entrada a la posibilidad de imponer sanciones en los supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, a los hechos tipificados en el incorporado artículo 206 bis (3) , de aplicación (4) a los períodos impositivos cuyo período de liquidación finalice después de la fecha de entrada en vigor de la Ley 34/2015 (5) .

Asimismo, en lo que afecta a regímenes preferenciales objeto de la Acción 5, las sucesivas leyes del Impuesto sobre Sociedades configuraron un régimen de *Patent Box que* hubo de ser revisado para adaptarlo a los estándares de la OCDE y la UE.

No obstante, la transposición completa de las Directivas (UE) 2016/1164 (ATAD) y 2017/952 (ATAD 2) está pendiente dentro del plazo previsto en ambas para su transposición. El Plan Anual Normativo de 2018 prevé modificar en 2018 la LIS para transponerlas (6) .

El Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018 (7) incorpora las modificaciones del IS de la reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles y su régimen transitorio, para adaptar su regulación a los acuerdos adoptados en el seno de la Unión Europea y de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) respecto a los regímenes conocidos como «patent box», en particular para observar lo establecido en el informe relativo a la acción 5 del conocido como Plan BEPS de la OCDE, informe que recoge el llamado «nexus approach» (criterio del nexo) como criterio para configurar un régimen preferencial de intangibles que no resulte perjudicial conforme a este estándar internacional.

Las acciones desplegadas por el Proyecto BEPS también han merecido la atención de nuestros tribunales.

1.2. Instrumentos híbridos (Acción 2)

La Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), en vigor a partir de 1 de enero de 2015, ha salido al paso de la neutralización de los instrumentos híbridos incorporando recomendaciones del Proyecto BEPS, entonces en fase de borrador. Sin embargo, la legislación española todavía no se ha adaptado a la redacción de la Directiva Antiabuso vigente, tanto en la versión inicial como en la modificada por la Directiva Antihíbridos.

1) Préstamos participativos intragrupo no deducibles (no son resultado de una calificación diferente (8))

Los intereses de los préstamos participativos intragrupo no son gastos deducibles. La LIS los asimila a una retribución de fondos propios **(9)** .

El artículo 15 Gastos no deducibles, letra a), establece que no son deducibles los gastos que representen una retribución de fondos propios y atribuye esta consideración a la retribución de los préstamos participativos otorgados entre entidades del mismo grupo mercantil **(10)** .

Correspectivamente el artículo 21, apartado 2, 2º, LIS, establece que «*tendrán la consideración de dividendos o participaciones en beneficios exentos las retribuciones correspondientes a préstamos participativos otorgados por entidades que formen parte del mismo grupo mercantil de sociedades, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, salvo que generen un gasto fiscalmente deducible en la entidad pagadora*». Si generan un gasto fiscalmente deducible serán ingresos financieros por intereses para el perceptor.

2) Instrumentos híbridos resultantes de una calificación fiscal diferente (y cláusula *switch over*)

Como no se ha producido todavía la transposición de la Directiva Antiabuso, aunque se pudieren generar estructuras híbridas, se deben aplicar las normas de las actuales leyes del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (Ley 27/2014 y RDL 5/2004 TRLIRNR) **(11)** .

En la LIS vigente se entiende por operaciones híbridas aquellas que tienen distinta calificación fiscal en las partes intervinientes. Su objetivo es evitar la deducibilidad de gastos que determinen un ingreso exento o sometido a una tributación nominal inferior al 10 por 100, consecuencia de esta diferente calificación fiscal, cuando la operación se realiza entre partes vinculadas **(12)** .

El artículo 15, letra j), dispone para estas operaciones híbridas la no deducibilidad de los gastos por operaciones con personas o entidades vinculadas calificadas fiscalmente de manera diferente cuando no generen ingreso, o generen un ingreso exento o sometido a un tipo de gravamen nominal inferior al 10 por ciento (cláusula de inversión *switch-over* **(13)**).

En la LIS vigente se entiende por operaciones híbridas aquellas que tienen distinta calificación fiscal en las partes intervinientes

En sentido análogo no se aplica la exención prevista en el Artículo 21, apartado 1, penúltimo párrafo, sobre dividendos o participaciones en beneficios cuya distribución genere un gasto fiscalmente deducible en la pagadora.

La cláusula *switch-over* está también presente en la exención sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades referida solo a entidades no residentes en territorio español y en la exención de rentas obtenidas a través de establecimiento permanente **(14)** .

El apartado 1 del artículo 21 LIS exige para las no residentes el requisito general (común a residentes o no) previsto en la letra a) (tratarse de entidades participadas en al menos el 5 por 100 o su valor de adquisición sea superior a 20 millones de euros) y otro adicional en la letra b), consistente en que la entidad participada haya estado sujeta y no exenta por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto a un tipo nominal de, al menos, el 10 por ciento en el ejercicio en que se hayan obtenido los beneficios que se reparten o en los que se participa, con independencia de la aplicación de algún tipo de exención, bonificación, reducción o deducción sobre aquellos.

Ahora bien, se considerará cumplido este requisito, cuando la entidad participada sea residente en un país con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional, que le sea de aplicación y que contenga cláusula de intercambio de información.

El artículo 22.1 LIS determina que estarán exentas las rentas positivas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente situado fuera del territorio español cuando el mismo haya estado sujeto y no exento a un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al IS con un tipo nominal de, al menos, un 10 por ciento, en los términos de la exención sobre beneficios o participaciones en beneficios.

Estarán exentas, igualmente, las rentas positivas derivadas de la transmisión de un establecimiento permanente o cese de su actividad cuando se cumpla el requisito de tributación señalado.

1.3. Limitación de gastos financieros (Acción 4)

La Acción 4 del Plan de Acción BEPS incide sobre las estrategias de planificación fiscal para limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones de intereses y otros pagos (gastos) financieros.

El artículo 4 de la Directiva ATAD (modificado por la ATAD 2) contiene la norma relativa a la limitación de los intereses de la UE adaptada a la acción 4 y a su versión actualizada del informe complementario de diciembre de 2016.

La legislación del TRC pionera en la implementación de la Acción 4 de BEPS, sin embargo, no se ha adaptado todavía al artículo 4 de la Directiva ATAD/ATAD 2, y no ha incorporado hasta ahora la regla de grupo consolidado a efectos de contabilidad financiera.

En el TRC el tratamiento de los gastos financieros pasa por:

1) La **no deducibilidad de determinados gastos financieros** generados en el seno de un grupo mercantil destinados a la realización de determinadas operaciones entre entidades que pertenecen al mismo grupo (compraventa de acciones apalancadas intragrupo).

Bajo la vigencia del TRLIS, ya antes de la aprobación del informe final de la Acción 4, el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, declaró la no deducibilidad de gastos financieros por deudas con entidades del grupo para adquisición de participaciones a otras entidades del grupo **(15)** . Esta medida venía motivada, no solo por el entorno internacional y las insuficiencias recaudatorias y déficits presupuestarios provocados por la crisis, sino para frenar legislativamente la proliferación de operaciones, que la Administración tributaria venía regularizando, de aquellas operaciones de compras apalancadas de participaciones dentro del grupo seguidas de procesos de reestructuración societaria.

Así, al artículo 14.1 se añadirá la letra h) que declarará no deducibles los gastos financieros devengados en el período impositivo, derivados de deudas con entidades del grupo (art. 42 CCom.) destinadas a la adquisición, a otras entidades del grupo, de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades, o a la realización de aportaciones en el capital o fondos propios de otras entidades del grupo, salvo que el sujeto pasivo acredite que existen motivos económicos válidos para la realización de dichas operaciones. La prohibición se mantiene en la actual LIS (artículo 15.1, letra h) LIS).

2) **Limitación general en la deducción de gastos financieros**.

En la redacción que el Real Decreto-ley 12/2012, de 1 de enero, dio al artículo 20 del TRLIS la limitación de gastos financieros no era general, operaba respecto

de sociedades que formaran parte del grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio y respecto de personas o entidades que tuvieran una participación, directa o indirecta, en la entidad de al menos el 20 por ciento, o bien los gastos financieros derivados de deudas con entidades en las que se participe, directa o indirectamente, en al menos el 20 por ciento, excedieran del 10 por ciento de los gastos financieros netos.

Sin embargo, meses después, y con los mismos efectos que aquel, a partir de 1 de enero de 2012, el Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio **(16)** convirtió la limitación en general, carácter que se mantiene en el artículo 16 de la vigente LIS **(17)** .

Los gastos financieros netos **(18)** son deducibles con el límite del 30 por ciento del beneficio operativo del ejercicio **(19)** . En todo caso, se permite la deducibilidad de los gastos financieros netos del período impositivo por importe de 1 millón de euros **(20)** **(21)** .

Los gastos financieros netos que no hayan sido objeto de deducción podrán deducirse en los períodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos (período de compensación de bases imponibles negativas art. 25.1 TRLIS), conjuntamente con los del período impositivo correspondiente, y con los mismos límites. La LIS, en vigor para los períodos impositivos 2015 y siguientes, elimina la limitación de 18 años y estableció que podrán deducirse en los períodos impositivos siguientes, conjuntamente con los del período impositivo correspondiente, y con el límite previsto. La razón es que la LIS eliminó el límite temporal de deducción de bases imponibles negativas anterior y lo sustituyó por una limitación cuantitativa del 70 por 100 previa a su compensación, y admitiéndose, en todo caso, un importe mínimo de 1 millón de euros **(22)** .

En el caso de que los gastos financieros netos del período impositivo no alcanzaran el límite del 30 por ciento del beneficio operativo del ejercicio, la diferencia entre el citado límite y los gastos financieros netos del período impositivo se adicionará al límite del 30 por ciento, respecto de la deducción de gastos financieros netos en los períodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos, hasta que se deduzca dicha diferencia **(23)** .

Los gastos financieros netos que no hayan sido objeto de deducción podrán deducirse en los períodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos

Los gastos financieros netos imputados a los socios de las Agrupaciones de Interés Económico se tendrán en cuenta por aquellos a los efectos de la aplicación del límite.

Tratándose de entidades que tributen en el régimen de consolidación fiscal, el límite se referirá al grupo fiscal. Si una entidad se incorpora al grupo y tiene gastos financieros netos pendientes de deducir en el momento de la incorporación al grupo, se deducirán con el límite del 30 por ciento del beneficio operativo de la propia entidad. En caso de dejar de pertenecer al grupo o se produjera la extinción del mismo, los gastos financieros netos pendientes tendrán el mismo tratamiento fiscal que a las bases imponibles negativas del grupo fiscal pendientes de compensar.

La limitación no será de aplicación **(24)** :

a) A las entidades de crédito **(25)** y aseguradoras **(26)** .

Se extiende el tratamiento de las entidades de crédito a aquellas entidades cuyos derechos de voto correspondan, directa o indirectamente, íntegramente a aquellas, y cuya única actividad consista en la emisión y colocación en el mercado de instrumentos financieros para reforzar el capital regulatorio y la financiación de tales entidades.

El mismo tratamiento recibirán, igualmente, los fondos de titulización hipotecaria, regulados en la Ley 19/1992, de 7 de julio, sobre Régimen de Sociedades y Fondos de Inversión Inmobiliaria y sobre Fondos de Titulización Hipotecaria, y los fondos de titulización de activos a que se refiere la Disposición adicional quinta.2 de la Ley 3/1994, de 14 de abril, por la que se adapta la legislación española en materia de crédito a la Segunda Directiva de Coordinación Bancaria y se introducen otras modificaciones relativas al sistema financiero.

b) En el período impositivo en que se produzca la extinción de la entidad, salvo que la misma sea consecuencia de una operación de reestructuración.

En el TRLIS de esta limitación solo se libraban las reestructuraciones acogidas al régimen especial establecido en el Capítulo VIII del Título VII de esta Ley, o bien se realizara la operación de reestructuración dentro de un grupo fiscal y la entidad extinguida tuviera gastos financieros pendientes de deducir en el momento de su integración en el mismo. En la LIS el levantamiento de limitación se ha transformado en una limitación adicional.

La limitación general establecida en el TRC se adapta a la propuesta de la OCDE, y el porcentaje de limitación se encuentra en el límite del rango de intereses propuesto por la OCDE (entre el 10% y el 30%). Esta opción por el rango más alto es coherente en la medida que no ha acogido la posibilidad de deducir intereses superiores admitidos por la OCDE **(27)** .

3) **Limitación adicional para gastos financieros de deudas para la adquisición de participaciones** (compraventa de acciones apalancadas/*leveraged buyouts*)

La LIS desde 1 de enero de 2015 ha establecido un límite adicional para los gastos financieros derivados de deudas para la adquisición de participaciones de cualquier tipo de entidades **(28)** . Se deducirán con el límite adicional del 30% del beneficio operativo de la propia entidad que realiza la adquisición, sin incluir en dicho beneficio operativo el de cualquier entidad con la que se fusione en los 4 años posteriores a la adquisición, cuando la fusión no aplique el régimen fiscal especial. Los gastos financieros no deducibles serán deducibles en los períodos impositivos siguientes con los dos límites, este y el del 30% del beneficio operativo **(29)** .

Este límite adicional no se aplica en el año de la adquisición si se financia con deuda en un máximo del 70 por 100 del precio de adquisición (*ratio* de apalancamiento sobre el coste de la adquisición). Y tampoco en los sucesivos si se minora el importe de la deuda proporcionalmente en los 8 años siguientes hasta que alcance la deuda el 30 por 100 del precio de adquisición.

1.4. Régimen preferencial de *patent box* (Acción 5)

El régimen preferencial *Patent Box*, objeto de la Acción 5 del Plan BEPS, para el que se articuló el enfoque del nexo complementado con el del nexo modificado también fue objeto de estudio por el Grupo del Código de Conducta de fiscalidad de las empresas dentro del encargo conferido por el ECOFIN, en paralelo a los trabajos de la OCDE, de analizar los regímenes de propiedad intelectual de la UE. La conclusión de que eran perjudiciales y debían ser objeto de modificación para adaptarse a los nuevos criterios, movió al desmantelamiento de todos los regímenes fiscales perjudiciales, y, por lo que en particular se refiere al *patent box*, se pidió la modificación de su ámbito de aplicación para alinearlo con los criterios de la Acción 5, con especial incidencia en los regímenes en España del TRC, Navarra y el País Vasco **(30)** .

En el TRC se introdujo (31) , con efecto para los períodos que se iniciaran a partir de 1 de enero de 2008, un régimen de *Patent Box*, consistente en una reducción de los ingresos provenientes de la cesión del derecho de uso o explotación de determinados activos intangibles (patentes, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas (32)) del 50 por ciento de su importe (con el límite en sucesivos períodos impositivos de hasta seis veces del coste del activo creado), sujeto a determinados requisitos entre los que no se exigía al cesionario haber participado en la creación de los activos objeto de cesión (solo se exigía al cedente), si bien los debería utilizar en el desarrollo de una actividad económica y no residir en un país o territorio de nula tributación o considerado como paraíso fiscal. La reducción quedaba condicionada a su compatibilidad con el ordenamiento comunitario (33) .

El realineamiento de estos regímenes teniendo en cuenta los estándares de transparencia y sustancialidad reflejados en el Plan de Acción BEPS de 2013, motivó una primera reforma sobre la base de que el incentivo recayere sobre la renta neta derivada del activo cedido y no sobre los ingresos, evitando posibles supuestos de desimposición no deseados, y ampliando la aplicación del régimen fiscal para los activos que se generaren en la entidad cedente de forma sustancial y para los supuestos de transmisión de los activos intangibles. Complementariamente, para dar seguridad en la aplicación del incentivo, se posibilitó que los contribuyentes pudieran solicitar a la Administración tributaria acuerdos previos sobre la calificación de los activos como válidos para la reducción y la valoración de los ingresos y gastos relacionados con la cesión de los mismos, o bien exclusivamente sobre la valoración de los referidos ingresos y gastos (34) .

Desde el punto de vista sustantivo, la reducción de las rentas (35) consiste en la integración en la base imponible en un 40 por 100 (60 por 100 de reducción equivalente) de su importe, sujeta, entre otros, a los requisitos de que la entidad haya creado los activos objeto de cesión, al menos, en un 25 por ciento de su coste; que el cesionario utilice los derechos de uso o de explotación en el desarrollo de una actividad económica y que los resultados de esa utilización no se materialicen en la entrega de bienes o prestación de servicios por el cesionario que generen gastos fiscalmente deducibles en la entidad cedente, siempre que, en este último caso, dicha entidad esté vinculada con el cesionario; que el cesionario no resida en un país o territorio de nula tributación o considerado como paraíso fiscal, salvo que esté situado en un Estado Miembro de la Unión Europea y el sujeto pasivo acredite que la operativa responde a motivos económicos válidos, requisito este al que en 2014 se añadirá el de la efectiva realización de actividades económicas.

La reducción se extiende también a las rentas derivadas de la transmisión de los mismos intangibles entre entidades independientes (36) que no formen parte del mismo grupo de sociedades, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales (37) .

Solo se pueden acoger a la reducción las rentas procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de patentes, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas. Expresamente, quedan excluidas las procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación, o de la transmisión, de marcas, obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de derechos personales susceptibles de cesión, como los derechos de imagen, de programas informáticos, equipos industriales, comerciales o científicos, ni de cualquier otro derecho o activo distinto de los señalados.

En el orden procedimental, se exige que la entidad disponga de los registros contables necesarios para poder determinar los ingresos y gastos, directos e indirectos, correspondientes a los activos objeto de cesión, y que cuando un mismo contrato de cesión incluya prestaciones accesorias de servicios, deberá diferenciarse en dicho contrato la contraprestación correspondiente a los mismos. A las entidades que tributen en régimen de consolidación fiscal, se les exige que para las operaciones acogidas a la reducción cumplan con las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas.

Completa el régimen la posibilidad de solicitar la adopción de un acuerdo previo de valoración en relación con los ingresos procedentes de la cesión de los activos y de los gastos asociados, así como de las rentas generadas en la transmisión, acompañando la solicitud de una propuesta de valoración fundamentada en el valor de mercado. Y, asimismo, la de un acuerdo previo de calificación (requiere informe vinculante de la Dirección General de Tributos con la posibilidad de que esta solicite opinión no vinculante al Mº de Economía y Competitividad (38)) de los activos como pertenecientes a alguna de las categorías incluidas y de valoración, acompañada de igual propuesta de valoración, en relación con los ingresos procedentes de la cesión de aquellos y de los gastos asociados, así como de las rentas generadas en la transmisión (39) .

La modificación del régimen anterior conlleva el establecimiento de un régimen transitorio para las cesiones del derecho de uso o de explotación de activos intangibles que se hubieran realizado con anterioridad al 29 de septiembre de 2013 que seguirán regulándose por la normativa introducida a partir del 1 de enero de 2008 (40) .

Con objeto de adaptar el régimen de *Patent Box* español a los acuerdos adoptados en el seno del Foro sobre Prácticas Fiscales Perjudiciales (FHTP) de la OCDE y el Grupo Código de Conducta del ECOFIN de la UE, con efectos de 1 de julio de 2016 (41) , se modifica la forma de cálculo del incentivo fiscal para incorporar el criterio de actividad sustancial del enfoque del nexo modificado (*modified nexus approach*), que viene a establecer un nexo directo entre el ingreso que disfruta el beneficio fiscal y el gasto que contribuye a la obtención de dicho ingreso, e incorpora un régimen transitorio opcional de reducción de ingresos procedentes de determinados activos intangibles cedidos antes de 29 de septiembre de 2013 y desde esta fecha hasta 30 de junio de 2016, y para las transmisiones de activos intangibles que se realicen desde 1 de julio de 2016 hasta 30 de junio de 2021 (42) .

Así, en cuanto al cálculo de las rentas procedentes de las cesiones de intangibles incluidos que tendrán derecho a una reducción en la base imponible, se establece una fórmula a partir de la cual obtener el porcentaje de reducción sobre la rentas que resulte de multiplicar por un 60 por ciento el resultado del siguiente coeficiente:

a) En el numerador, los gastos incurridos por la entidad cedente directamente relacionados con la creación del activo, incluidos los derivados de la subcontratación con terceros no vinculados con aquella. Estos gastos se incrementarán en un 30 por ciento, sin que, en ningún caso, el numerador pueda superar el importe del denominador.

b) En el denominador, los gastos incurridos por la entidad cedente directamente relacionados con la creación del activo, incluidos los derivados de la subcontratación y, en su caso, de la adquisición del activo.

En ningún caso se incluirán en el coeficiente anterior gastos financieros, amortizaciones de inmuebles u otros gastos no relacionados directamente con la creación del activo.

Esta reducción también resultará de aplicación en el caso de transmisión de los activos intangibles incluidos, cuando dicha transmisión se realice entre entidades que no tengan la condición de vinculadas.

La incorporación en el cálculo del coeficiente de los gastos incurridos por la cedente hace innecesario el requisito anterior de que la cedente haya creado los activos objeto de cesión, al menos, en un 25 por ciento.

En régimen de consolidación fiscal, a efectos de incorporaciones, se incorporarán los ingresos, gastos o resultados relativos a la reducción prevista en el artículo 23 LIS en la base imponible del grupo fiscal en el período impositivo en que aquellos se entiendan realizados frente a terceros y, en ese caso, la cesión de los referidos activos estará sometida a las obligaciones de documentación exigibles a las personas o entidades vinculadas **(43)** .

El contenido del régimen transitorio es el siguiente:

a) Régimen transitorio opcional de reducción de ingresos procedentes de determinados activos intangibles cedidos antes de 29 de septiembre de 2013

Las cesiones del derecho de uso o de explotación de activos intangibles que se hayan realizado con anterioridad a 29 de septiembre de 2013 podrán optar por aplicar en todos los períodos impositivos que resten hasta la finalización de los contratos correspondientes, el régimen establecido desde su introducción con efectos de 1 de enero de 2008 en el artículo 23 TRLIS hasta el 28 de septiembre de 2013 **(44)** .

b) Régimen transitorio opcional de reducción de ingresos procedentes de determinados activos intangibles a partir de 29 de septiembre de 2013 hasta 30 de junio de 2016

Estas cesiones del derecho de uso o de explotación podrán optar por aplicar en todos los períodos impositivos que resten hasta la finalización de los contratos correspondientes, el régimen establecido en el artículo 23 de la presente Ley, según redacción vigente a 1 de enero de 2015, o sea, el texto original del artículo 23 redactado por la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades.

Las opciones para la aplicación de estos dos regímenes se debieron ejercer a través de la declaración del período impositivo 2016.

El plazo de duración de estos dos regímenes transitorios finaliza el 30 de junio de 2021. A partir de entonces, las cesiones que se hayan realizado de acuerdo con lo señalado en dichos apartados deberán aplicar el régimen del artículo 23 LIS en la redacción dada por el artículo 62 de la Ley 48/2015, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016.

c) Régimen transitorio opcional para las transmisiones de activos intangibles que se realicen desde 1 de julio de 2016 hasta 30 de junio de 2021

Las transmisiones de activos intangibles que se realicen desde 1 de julio de 2016 hasta 30 de junio de 2021 podrán optar por aplicar el régimen establecido en el artículo 23 de la presente Ley, según redacción vigente a 1 de enero de 2015. Esta opción se ejercitará en la declaración correspondiente al período impositivo en que se realizó o se realice la transmisión.

El día 5 de abril de 2018 se publica el Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2018, devenido en la Ley 6/2018, de 3 de julio, cuyos artículos 68 Reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles y 72 Régimen transitorio de la reducción de ingresos procedentes de determinados activos intangibles, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2018 y vigencia indefinida proceden, respectivamente, a redactar de nuevo el artículo 23 y la Disposición transitoria vigésima Régimen transitorio de la reducción de ingresos procedentes de determinados activos intangibles del contribuyente disponibles con anterioridad a 1 de julio de 2016 de la LIS **(45)** .

Las modificaciones que entrarán en vigor a partir de 1 de enero de 2018 afectan a la regulación expuesta en cuanto al régimen general y al régimen transitorio.

Respecto a la regulación general las modificaciones han sido las siguientes:

1. Determinación de los activos intangibles aptos para la reducción especificando que tendrán derecho a la reducción, además de las rentas positivas procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de patentes, modelos de utilidad, certificados complementarios de protección de medicamentos y de productos fitosanitarios, dibujos y modelos legalmente protegidos, que deriven de actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, y *software* avanzado registrado que derive de actividades de investigación y desarrollo **(46)** .

2. Se mantiene la negación del derecho a la reducción a las rentas procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación, o de la transmisión, de marcas, obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de derechos personales susceptibles de cesión, como los derechos de imagen y programas informáticos, con la precisión, respecto de estos últimos, de excluir a los que sean distintos de los de *software* avanzado registrado que derive de actividades de investigación y desarrollo, y excluir expresamente las procedentes de la cesión de planos, fórmulas o procedimientos secretos, de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas. Igualmente, se mantiene la exclusión de los equipos industriales, comerciales o científicos y de cualquier otro derecho o activo distinto de los considerados aptos para la generación de rentas aptas para la reducción.

3. Las rentas positivas **(47)** susceptibles de reducción son los ingresos procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de los activos y las rentas positivas procedentes de su transmisión, que superen la suma de los gastos incurridos por la entidad directamente relacionados con la creación de los activos que no hubieran sido incorporados al valor de los activos, de las cantidades deducidas por la amortización de inmovilizado intangible en relación con los activos, y de aquellos gastos directamente relacionados con los activos, que se hubieran integrado en la base imponible.

En caso de que en un período impositivo se obtengan rentas negativas y en períodos impositivos anteriores la entidad hubiera obtenido rentas positivas a las que hubiera aplicado la reducción, la renta negativa de ese período impositivo se reducirá en el porcentaje que resulte de la aplicación de del resultado de la fórmula prevista para el cálculo de la reducción.

Lo mismo se aplicará en tanto las rentas negativas no superen el importe de las rentas positivas integradas en períodos impositivos anteriores aplicando la reducción prevista. El exceso se integrará en su totalidad en la base imponible y, en tal caso, las rentas positivas obtenidas en un período impositivo posterior se integrarán en su totalidad hasta dicho importe, pudiendo aplicar al exceso el porcentaje que resulte de la aplicación del resultado de la fórmula prevista para el cálculo de la reducción.

4. Introducción en el denominador de la fórmula de cálculo de la reducción los gastos derivados de la subcontratación tanto con terceros no vinculados con aquella como con personas o entidades vinculadas con aquella y de la adquisición del activo.

5. En cuanto a los requisitos para la aplicación de la reducción se prevé que cuando un mismo contrato de cesión incluya prestaciones accesorias de bienes o servicios (la redacción anterior de este requisito solo se refería las prestaciones de servicios) deberá diferenciarse en dicho contrato la contraprestación correspondiente a los mismos.

Y también se precisa que la entidad debe disponer de los registros contables necesarios para poder determinar **cada uno** de los ingresos y de los gastos directos correspondientes a los activos objeto de cesión.

Por lo que afecta al régimen transitorio, con carácter general, se unifica el

Cuando un mismo contrato de cesión incluya prestaciones accesorias

tratamiento respecto de los activos intangibles del contribuyente disponibles con anterioridad a 1 de julio de 2016.

de bienes o servicios, deberá diferenciarse en dicho contrato la contraprestación correspondiente a los mismos.

Se mantiene el régimen transitorio (de aplicación en todos los períodos impositivos que resten hasta la finalización de los contratos correspondientes) respecto de las cesiones del derecho de uso o de explotación de activos intangibles que se hayan realizado con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 14/2013 que modificó el artículo 23 TRLIS, permitiendo su aplicación hasta el 30 de junio de 2021, fecha a partir de la cual las cesiones que se hayan realizado deberán aplicar el régimen general (el art. 23 LIS modificado).

Para las realizadas a partir de la Ley 14/2013 y hasta el 30 de junio de 2016 también podrán mantener el régimen transitorio anterior, pero solo hasta el 30 de junio de 2021, excepto en el caso de que los activos intangibles se hubieran adquirido entre 1 de enero y 30 de junio de 2016 directa o indirectamente a una entidad vinculada con el cedente y en el momento de la adquisición no hubieran estado acogidos a un régimen de reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles, en cuyo caso el régimen transitorio anterior solo resultará de aplicación hasta 31 de diciembre de 2017. A partir de 1 de julio de 2021, o de 1 de enero de 2018, respectivamente, las cesiones que se hayan realizado deberán aplicar el régimen general del artículo 23 de la LIS modificado.

De manera semejante, en cuanto a las transmisiones de activos intangibles que previamente hubieran sido objeto de cesiones para las que el contribuyente hubiera ejercitado la opción por el régimen transitorio, que se realicen desde 1 de julio de 2016 hasta 30 de junio de 2021 podrán optar por aplicar el régimen establecido en el artículo 23 LIS, según redacción vigente a 1 de enero de 2015, excepto en el caso de que los activos intangibles se hubieran adquirido entre 1 de enero y 30 de junio de 2016 directa o indirectamente a una entidad vinculada con el transmitente y en el momento de la adquisición no hubieran estado acogidos a un régimen de reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles, en cuyo caso, únicamente podrán aplicar dicho régimen las que se realicen hasta 31 de diciembre de 2017. Esta opción se ejercitará en la declaración correspondiente al período impositivo en que se realizó la transmisión.

1.5. Imposición de salida (*exit tax*)

Tanto el TRLIS (artículo 17.1.) como la LIS (art. 19.1) han contemplado que el cambio de residencia de una entidad residente en territorio español fuera de este concluye el período impositivo del tributo y se deben integrar en la base imponible las plusvalías tácitas de los elementos de los que sea titular para ser gravados en el territorio español, es decir, la diferencia entre el valor de mercado y el valor fiscal de los elementos patrimoniales.

No obstante, no se integran en la base imponible si los elementos patrimoniales queden afectados a un establecimiento permanente situado en territorio español de la mencionada entidad. Los bienes afectados al establecimiento permanente serán valorados fiscalmente por los mismos valores fiscales que tenían en la entidad transmitente antes de su transferencia manteniendo la misma fecha de adquisición (art. 85 TRLIS/78 LIS).

El TRLIS incluía además del traslado de su residencia fuera de territorio español, supuesto que se mantiene dentro de la LIS, la transferencia al extranjero de elementos patrimoniales afectos a un establecimiento permanente situado en territorio español y el cese de actividad de un establecimiento permanente con elementos patrimoniales afectos, supuestos que han pasado a partir de 1 de enero de 2015 a estar regulados en el artículo 18.5 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (TRLIRNR), aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.

Los anteriores supuestos deben completarse con la regulación del TRLIRNR, como la reexportación de bienes previamente importados en los que haya habido alteración patrimonial o rendimientos de la actividad o explotación económica (art. 16.2 TRLIRNR) y, en su caso, las operaciones vinculadas entre una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero (art. 18 LIS).

Asimismo, a partir de 1 de enero de 2013 (TRLIS art. 17.1, párrafo segundo añadido por el art. 67 de la Ley 22/2013, de 23 de diciembre), con objeto de adecuar el TRLIS a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en relación con el traslado de la residencia de una sociedad, cese de actividad de un establecimiento permanente o transferencia de activos de tal establecimiento **(48)** , en el supuesto de elementos patrimoniales transferidos a un Estado miembro de la Unión Europea o, a partir de 1 de enero de 2015 (aplicación de la LIS), del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria, se ha previsto un mecanismo de aplazamiento del pago de la deuda tributaria a solicitud del contribuyente hasta la fecha de la transmisión a terceros de los elementos patrimoniales afectados, resultando de aplicación lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y su normativa de desarrollo, en cuanto al devengo de intereses de demora y a la constitución de garantías para dicho aplazamiento. El mecanismo de aplazamiento también es aplicable a los supuestos regulados en el TRLIRNR (art. 18.5 párrafo segundo).

La LIS todavía no se ha adaptado plenamente al artículo 5 de la Directiva ATAD, que comprende un número de supuestos más amplio que los de la LIS **(49)** . Tampoco el mecanismo de diferimiento responde al previsto en ella, al haber sido sustituido por otro de fraccionamiento **(50)** en el que el contribuyente puede aplazar el pago del impuesto de salida fraccionándolo a lo largo de cinco años con pago de intereses de demora con arreglo a la legislación nacional. Solo en el caso de que exista un riesgo demostrable y real de impago, se podrá exigir además a los contribuyentes que constituyan una garantía como condición para el aplazamiento del pago, excepto que la legislación del Estado miembro del contribuyente o del establecimiento permanente prevea la posibilidad de cobro de la deuda tributaria a través de otro contribuyente que sea miembro del mismo grupo y residente a efectos fiscales en ese Estado miembro.

El plazo de adaptación se extiende hasta 31 de diciembre de 2019 para aplicarlo a partir de 1 de enero de 2020 **(51)** .

1.6. La declaración país por país (Acción 13)

Como ya se ha dicho, la Directiva (UE) 2016/881 modificó la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad e incorporó la declaración país por país.

Establece tres niveles de información de entidades y operaciones vinculada:

— **Master file** Documentación específica del grupo a disposición de la Administración.

— **Local file** Documentación específica del contribuyente a disposición de la Administración

— **Informe país por país** Obligación de informar e intercambio automático de información entre países (Country by Country Report)

La incorporación a la legislación del TRC se ha actuado dentro de la regulación de las operaciones vinculadas en el artículo 18 LIS, cuyo apartado 3, con objeto de justificar que las operaciones efectuadas se han valorado por su valor de mercado, de acuerdo con principios de proporcionalidad y suficiencia, establece la obligación de mantener a disposición de la Administración tributaria la documentación específica que se establezca reglamentariamente, previendo que la documentación tenga un contenido simplificado en relación con las personas o entidades vinculadas cuyo importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 45 millones de euros. Esta remisión

se complementa con la habilitación normativa al Gobierno para dictar cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y aplicación de la Ley 27/2014 LIS contenida en la Disposición final décima LIS.

Por otra parte, el artículo 93.1 Obligaciones de información de la Ley General Tributaria da soporte legal para la regulación reglamentaria de la incorporación al ordenamiento del TRC de la obligación de declaración país por país.

El apartado III del Preámbulo del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS) (52) , resalta como su principal novedad la de hacerse eco de las conclusiones que se vienen adoptando en el denominado Plan de acción «BEPS de la OCDE, y en concreto de la acción 13 relativa a la información y documentación de las entidades y operaciones vinculadas. Precisamente, en base a ello, se introduce como novedad la información país por país, información exigible a partir de 2016, en los términos y condiciones fijadas por la OCDE.

Dentro del Capítulo V, Título I, del RIS, el artículo 13.1 establece la obligación de la declaración país por país y el artículo 14 regula su contenido, al que se ha incorporado el del artículo 8 bis bis, apartado 3 de la Directiva 2011/16/UE modificada por la Directiva (UE) 2016/881.

La Orden HFP/1978/2016, de 28 de diciembre, aprueba el modelo 231 de la declaración de información país por país.

La regulación de la declaración país por país en el TRC en síntesis es la siguiente:

1) Límite a partir del cual hay que declarar (art. 14.1)

Cuando el importe neto de la cifra de negocios del conjunto de personas o entidades que formen parte del grupo de entidades obligadas, en los 12 meses anteriores al inicio del período impositivo, sea, al menos, de 750 millones de euros.

2) Entidades obligadas a presentarla artículo 13.1 RIS:

— Entidades residentes en territorio español que tengan la condición de dominantes de un grupo en los términos del artículo 42 CCo. y no sean dependientes de otra residente o no.

— Aquellas entidades residentes en territorio español dependientes, directa o indirectamente, de una entidad no residente en territorio español que no sea al mismo tiempo dependiente de otra, así como

— Los Establecimientos Permanentes en territorio español de entidades no residentes del grupo, siempre que se produzca alguna de las siguientes circunstancias:

a) Que no exista una obligación de información país por país en términos análogos a la prevista respecto de la referida entidad no residente en su país o territorio de residencia fiscal.

b) Que no exista un acuerdo de intercambio automático de información, respecto de dicha información, con el país o territorio en el que resida fiscalmente la referida entidad no residente.

c) Que, existiendo un acuerdo de intercambio automático de información respecto de dicha información con el país o territorio en el que reside fiscalmente la referida entidad no residente, se haya producido un incumplimiento sistemático del mismo que haya sido comunicado por la Administración tributaria española a las entidades dependientes o a los establecimientos permanentes residentes en territorio español en el plazo previsto en el presente apartado.

No tienen la obligación de aportar la información estas entidades residentes dependientes y establecimientos permanentes en territorio español:

Cuando el grupo multinacional haya designado para que presente la referida información a una entidad dependiente constitutiva del grupo que sea residente en un Estado miembro de la Unión Europea, o bien cuando la información haya sido ya presentada en su territorio de residencia fiscal por otra entidad no residente nombrada por el grupo como subrogada de la entidad matriz a efectos de dicha presentación. En el supuesto de que se trate de una entidad subrogada con residencia fiscal en un territorio fuera de la Unión Europea, deberá cumplir las condiciones previstas en el apartado 2 de la sección II del anexo III de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE.

En el caso de que, existiendo varias entidades dependientes residentes en territorio español, una de ellas hubiera sido designada o nombrada por el grupo multinacional para presentar la información, será únicamente ésta la obligada a dicha presentación.

A estos efectos, cualquier entidad residente en territorio español que forme parte de un grupo obligado a presentar la información establecida deberá comunicar a la Administración tributaria la identificación y el país o territorio de residencia de la entidad obligada a elaborar esta información. Esta comunicación deberá realizarse antes de la finalización del período impositivo al que se refiera la información.

Asimismo, en caso de que la entidad no residente se negara a suministrar todo o parte de la información correspondiente al grupo a la entidad residente en territorio español o al establecimiento permanente en territorio español, éstos presentarán la información de que dispongan y notificarán esta circunstancia a la Administración tributaria.

3) Plazo de presentación

El plazo para presentar la información concluirá transcurridos doce meses desde la finalización del período impositivo.

El plazo para presentar la información país por país concluirá transcurridos doce meses desde la finalización del período impositivo

4) Modelo de presentación 231

5) Contenido (Artículo 14.2 Información país por país).

La información país por país comprenderá, respecto del período impositivo de la entidad dominante, de forma agregada, por cada país o jurisdicción:

a) Ingresos brutos del grupo, distinguiendo entre los obtenidos con entidades vinculadas o con terceros.

b) Resultados antes del Impuesto sobre Sociedades o Impuestos de naturaleza idéntica o análoga al mismo.

c) Impuestos sobre Sociedades o Impuestos de naturaleza idéntica o análoga satisfechos, incluyendo las retenciones soportadas.

d) Impuestos sobre Sociedades o Impuestos de naturaleza idéntica o análoga al mismo devengados, incluyendo las retenciones.

e) Importe de la cifra de capital y otros resultados no distribuidos en la fecha de conclusión del período impositivo.

f) Plantilla media.

g) Activos materiales e inversiones inmobiliarias distintos de tesorería y derechos de crédito.

h) Lista de entidades residentes, incluyendo los establecimientos permanentes y actividades principales realizadas por cada una de ellas.

i) Otra información que se considere relevante y una explicación, en su caso, de los datos incluidos en la información.

La información se presentará en euros.

En cuanto a las obligaciones de documentación específica relativa al master file y el local file, la regulación resumida es la siguiente:

1) Obligados tributarios: Las personas o entidades vinculadas a requerimiento de la Agencia Tributaria.

2) Momento de puesta a disposición: deberá estar a disposición de la Administración tributaria a partir de la finalización del plazo voluntario de declaración, y es independiente de cualquier documentación o información adicional que la Administración tributaria pueda solicitar en el ejercicio de sus funciones.

3) Contenido (Principios de proporcionalidad y suficiencia):

A) Documentación específica de las operaciones vinculadas del grupo a que pertenece incluyendo EP — artículos 13.2.a y 15 RIS (Master file):

a) Información relativa a la estructura y organización del grupo

b) Información relativa a las actividades del grupo

c) Información relativa a los activos intangibles del grupo

d) Información relativa a la actividad financiera

e) Situación financiera y fiscal del grupo

B) Documentación específica de las operaciones vinculadas realizadas por el contribuyente. Ídem EP — artículos 13.2.b y 16 RIS (Local file):

— Documentación en general relativa a:

a) Información del contribuyente

b) Información de las operaciones vinculadas

c) Información económico-financiera del contribuyente

— Documentación simplificada para entidades cifra de negocios inferior a 45 millones de euros (contenido simplificado):

a) Descripción de la naturaleza, características e importe de las operaciones vinculadas

b) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, domicilio fiscal y número de identificación fiscal del contribuyente y de las personas o entidades vinculadas con las que se realice la operación

c) Identificación del método de valoración utilizado

d) Comparables obtenidos y valor o intervalos de valores derivados del método de valoración utilizado

— Documentación simplificada para entidades de reducida dimensión (art. 101 LIS) a través de la información a incluir modelos declaración IS (no tienen obligación de aportar comparables).

El contenido simplificado de la documentación específica no resultará de aplicación a las operaciones siguientes:

a) Operaciones realizadas por contribuyentes del IRPF en régimen de estimación objetiva del rendimiento de la actividad económica

b) Operaciones de transmisión de negocios

c) Operaciones de transmisión de valores o participaciones no cotizadas o admitidas o negociadas en mercados regulados sitos en paraísos fiscales.

d) Operaciones sobre activos intangibles

Operaciones excluidas de la documentación específica

a) Operaciones realizadas entre entidades que se integren en un mismo grupo de consolidación fiscal

b) Operaciones realizadas con sus miembros o con otras entidades integrantes del mismo grupo de consolidación fiscal por las agrupaciones de interés económico

c) Operaciones realizadas en el ámbito de ofertas públicas de venta o de ofertas públicas de adquisición de valores

d) Operaciones realizadas con la misma persona o entidad vinculada, siempre que el importe de la contraprestación del conjunto de operaciones no supere los 250.000 euros, de acuerdo con el valor de mercado

1.7. Diseño de normas de transparencia fiscal internacional eficaces (Acción 3)

La acción 3 del Plan BEPS incorpora recomendaciones sobre el diseño de normas de transparencia fiscal internacional (TFI) con la pretensión de evitar problemas que las normas de TFI plantean no solo desde la óptica del Estado de residencia sino también en relación con terceros Estados donde se obtienen por filiales situadas en territorios de baja tributación.

El Preámbulo de la LIS, siguiendo las recomendaciones de los trabajos de la OCDE sobre BEPS, la sitúa en el marco de la lucha contra el fraude fiscal internacional, e incorpora una medida novedosa relativa a la obligatoriedad de imputación de rentas positivas obtenidas por una filial no residente que desarrolla en el articulo 100 LIS.

La regulación de la imputación en TFI (53) tiene el siguiente contenido:

A) **Entidades obligadas a la imputación**

Entidades residentes en territorio español que por sí solas o conjuntamente con personas o entidades vinculadas tengan una participación igual o superior al 50 por ciento en el capital, los fondos propios, los resultados o los derechos de voto de la entidad no residente en territorio español, en la fecha del cierre del ejercicio social de esta última, que participen directamente en la entidad no residente o bien indirectamente a través de otra u otras entidades no residentes. En este último caso el importe de la renta positiva será el correspondiente a la participación indirecta.

No se aplica la TFI cuando la entidad no residente en territorio español sea residente en otro Estado miembro de la Unión Europea, siempre que el contribuyente acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades económicas o se trate de una institución de inversión colectiva regulada en la Directiva 2009/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009, por la que se coordinan las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios, distintas de las Instituciones de Inversión Colectiva constituidas en países o territorios calificados como paraísos fiscales (54) , constituida y domiciliada en algún Estado miembro de la Unión Europea.

B) **Circunstancias que se deben cumplir para hacer la imputación**:

a) Entidades que por sí solas o conjuntamente con personas o entidades vinculadas tengan una participación igual o superior al 50 por ciento en el capital, los fondos propios, los resultados o los derechos de voto de la entidad no residente en territorio español, en la fecha del cierre del ejercicio social de esta última.

El importe de la renta positiva a imputar se determinará en proporción a la participación en los resultados y, en su defecto, en proporción a la participación en el capital, los fondos propios o los derechos de voto.

b) Que el importe satisfecho por la entidad no residente en territorio español, imputable a alguna de las clases de rentas previstas en el apartado 2 o 3 de este artículo por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto, sea inferior al 75 por ciento del que hubiera correspondido de acuerdo con las normas de aquel.

En caso de entidades participadas residentes en país o territorio calificado como paraíso fiscal o en un país o territorio de nula tributación se presumirá que se cumple esta circunstancia, salvo prueba en contrario.

C) **Rentas positivas imputables en la base imponible de los contribuyentes que cumplan las circunstancias anteriores**:

1) La renta total obtenida por la entidad no residente en territorio español, cuando esta no disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales para su realización, incluso si las operaciones tienen carácter recurrente.

No se integra la renta total cuando el contribuyente acredite que las referidas operaciones se realizan con los medios materiales y personales existentes en una entidad no residente en territorio español perteneciente al mismo grupo, en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, o bien que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos.

Se entenderá por renta total el importe de la base imponible que resulte de aplicar los criterios y principios establecidos en la LIS y en las restantes disposiciones relativas al IS para determinarla.

La imputación de la renta total es preferente sobre las rentas positivas procedentes de las diversas fuentes.

Cuando la entidad participada resida en un país o territorio calificado como paraíso fiscal o en un país o territorio de nula tributación, se presumirá, salvo prueba en contrario, que la renta obtenida por la entidad participada es el 15 por ciento del valor de adquisición de la participación.

2) En su defecto, se imputará únicamente la renta positiva que provenga de cada una de las siguientes fuentes:

a) Titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre estos, salvo que estén afectos a una actividad económica, o cedidos en uso a entidades no residentes, pertenecientes al mismo grupo de sociedades de la titular en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio (55) , con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, e igualmente estuvieren afectos a una actividad económica.

b) (56) Participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad y cesión a terceros de capitales propios, en los términos previstos en los apartados 1 y 2 del artículo 25 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre.

No se entenderá incluida en esta letra la renta positiva que proceda de los siguientes activos financieros:

1.º Los tenidos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias originadas por el ejercicio de actividades económicas.

2.º Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.

3.º Los tenidos como consecuencia del ejercicio de actividades de intermediación en mercados oficiales de valores.

4.º Los tenidos por entidades de crédito y aseguradoras como consecuencia del ejercicio de sus actividades, sin perjuicio de lo establecido para las actividades crediticias, financieras, aseguradoras y de prestaciones de servicios con personas entidades residentes en territorio español y vinculadas.

c) Operaciones de capitalización y seguro, que tengan como beneficiaria a la propia entidad.

d) Propiedad industrial e intelectual, asistencia técnica, bienes muebles, derechos de imagen y arrendamiento o subarrendamiento de negocios o minas, en los términos establecidos en el apartado 4 del artículo 25 de la Ley 35/2006.

e) (57) Transmisión de los bienes y derechos referidos en las letras a), b) (58) , c) y d) anteriores que genere rentas.

f) Instrumentos financieros derivados, excepto los designados para cubrir un riesgo específicamente identificado derivado de la realización de actividades económicas.

g) Actividades crediticias, financieras (59) , aseguradoras y de prestación de servicios realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en territorio español y vinculadas, en cuanto determinen gastos fiscalmente deducibles en dichas entidades residentes.

No se incluirá la renta positiva prevista en esta letra cuando más del 50 por ciento de los ingresos derivados de las actividades crediticias, financieras, aseguradoras o de prestación de servicios realizadas por la entidad no residente procedan de operaciones efectuadas con personas o entidades no vinculadas.

Cuando la entidad participada resida en un país o territorio calificado como paraíso fiscal o en un país o territorio de nula tributación, se presumirá, salvo prueba en

contrario, que las rentas de la entidad participada reúnen las características de las rentas señaladas.

También se presumirá, salvo prueba en contrario, que la renta obtenida por la entidad participada es el 15 por ciento del valor de adquisición de la participación.

No se imputarán estas rentas positivas:

— Cuando la suma de sus importes sea inferior al 15 por ciento de la renta total obtenida por la entidad no residente, excepto las rentas a que se refiere la letra g), que se imputarán en su totalidad.

— Cuando se correspondan con gastos fiscalmente no deducibles de entidades residentes en territorio español.

En ningún caso se imputará una cantidad superior a la renta total de la entidad no residente.

D) **Período de imputación**

La imputación se realizará en el período impositivo que comprenda el día en que la entidad no residente en territorio español haya concluido su ejercicio social que, a estos efectos, no podrá entenderse de duración superior a 12 meses.

E) **Cálculo de las rentas**

Se aplican la normas de la LIS y restantes del IS para determinar la base imponible.

F) **Rentas no integrables en la base imponible**

— los dividendos (ídem dividendos a cuenta) o participaciones en beneficios en la parte que corresponda a la renta positiva que haya sido incluida en la base imponible.

— en caso de distribución de reservas se atenderá a la designación contenida en el acuerdo social, entendiéndose aplicadas las últimas cantidades abonadas a dichas reservas.

Una misma renta positiva solamente podrá ser objeto de imputación por una sola vez, cualquiera que sea la forma y la entidad en que se manifieste.

G) **Deducciones de la cuota íntegra**

a) Los impuestos o gravámenes de naturaleza idéntica o análoga al IS, efectivamente satisfechos, en la parte que corresponda a la renta positiva imputada en la base imponible.

Se considerarán como impuestos efectivamente satisfechos, los pagados tanto por la entidad no residente como por sus participadas, siempre que sobre éstas tenga aquélla participación indirecta en dichas entidades, al menos, del 5 por ciento.

b) El impuesto o gravamen efectivamente satisfecho en el extranjero por razón de la distribución de los dividendos o participaciones en beneficios, sea conforme a un convenio para evitar la doble imposición o de acuerdo con la legislación interna del país o territorio de que se trate, en la parte que corresponda a la renta positiva imputada con anterioridad en la base imponible.

Cuando la participación sobre la entidad no residente sea indirecta a través de otra u otras entidades no residentes, se deducirá el impuesto o gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto efectivamente satisfecho por aquélla o aquéllas en la parte que corresponda a la renta positiva imputada con anterioridad en la base imponible.

Estas deducciones se practicarán aun cuando los impuestos correspondan a períodos impositivos distintos a aquel en el que se realizó la imputación.

En ningún caso se deducirán los impuestos satisfechos en países o territorios calificados como paraísos fiscales.

La suma de las deducciones de las letras a) y b) no podrá exceder de la cuota íntegra que en España corresponda pagar por la renta positiva incluida en la base imponible.

H) **Presentación junto con la declaración de datos sobre la entidad no residente**

a) Nombre o razón social y lugar del domicilio social.

b) Relación de administradores y lugar de su domicilio fiscal.

c) El balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria.

d) Importe de la renta positiva que deba ser objeto de imputación en la base imponible.

e) Justificación de los impuestos satisfechos respecto de la renta positiva que deba ser objeto de imputación en la base imponible.

1.8. Lucha contra el fraude fiscal en la LGT (Acción 6)

El enfoque de las normas antiabuso para evitar la planificación fiscal agresiva (acciones 2, 3, 4, 6 y 12 en las que trabaja el Grupo n.º 11 sobre la planificación fiscal agresiva) está presente en BEPS, en las Directivas de la Unión Europea y en nuestro Derecho tributario.

La prevalencia de la sustancia sobre la forma es un principio de Derecha nacional e internacional que impone límites tributarios al derecho de los contribuyentes a configurar sus negocios libremente.

La OCDE acepta con matices que las cláusulas nacionales antiabuso puedan ser aplicadas a los casos de abuso de los tratados, y en ello incide la Acción 6 del Plan BEPS relativa a impedir la utilización abusiva de los convenios internacionales.

En el ámbito de la UE la Directiva 2011/96/UE de matrices y filiales, modificada por la Directiva 2015/121, de 27 de enero de 2015, contiene una cláusula antiabuso **(60)** , en la que se precisa que la Directiva no es obstáculo para la aplicación de disposiciones nacionales o convencionales necesarias para la prevención de la evasión fiscal, el fraude fiscal o las prácticas abusivas.

En nuestro Derecho tributario, tradicionalmente, para neutralizar operativas que solo buscan una ventaja fiscal, la LGT ha configurado el principio de calificación (artículo 13), la prohibición de la analogía (artículo 14 LGT), la simulación (artículo 16) y el fraude a la ley tributaria (artículo 24 LGT 1963), derivado del más general del fraude de ley del ordenamiento común (artículo 6.4 Código civil). Este último ha devenido, a partir de la actual Ley 58/2003, General Tributaria, en el llamado conflicto en la aplicación de la norma tributaria, considerado como una cláusula antiabuso general **(61)** , que hasta el año 2015 no conllevaba la apreciación de conducta

infractora sancionable.

El fraude de ley, en su configuración actual como norma general antiabuso se regula en el artículo 15 Conflicto en la aplicación de la norma tributaria (62) en relación con el artículo 159 Informe preceptivo para la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria, con la posibilidad (63) de apreciar la existencia de la infracción tipificada y sancionada en el artículo 206 bis Infracción en supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria LGT, siendo de destacar que el artículo 179 Principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias, párrafo segundo de la letra d), dispone, a efectos de este nuevo tipo de infracción, que no podrá considerarse, salvo prueba en contrario, que existe concurrencia ni de la diligencia debida en el cumplimiento de las obligaciones tributarias ni de la interpretación razonable de la norma.

A estas técnicas jurídicas se superponen la doctrina del levantamiento del velo (64) , el principio de buena fe e interdicción del abuso de derecho (65) , los motivos económicos válidos (66) y la transparencia fiscal (67) , como categorías para luchar contra la elusión fiscal.

Otras medidas generales incorporadas a la LGT en la reforma de 2015 que se pueden considerar, amen de las razones de índole jurídica y técnica expresadas en el Preámbulo de la Ley 34/2015, como extensión de la lucha contra el fraude fiscal y los efectos duraderos de planificaciones fiscales agresivas, son las relativas a la regulación de la prescripción del derecho a comprobar e investigar (artículo 66 bis), cómputo de los plazos de prescripción (art. 67.1), interrupción de los plazos de prescripción de obligaciones conexas (art. 68.9), extensión y efectos de la prescripción (69.1 y 70.3), publicidad de situaciones de incumplimiento relevantes de las obligaciones tributarias (art. 95.bis), notificación dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos (art. 104.2), prueba de la realidad de las operaciones (art. 106.4, párrafo segundo), potestades y funciones de comprobación e investigación (art. 115. 1 y 2), modificación de deducciones pendientes iniciado el procedimiento de aplicación de los tributos (art. 119.4), comprobaciones ulteriores de operaciones cuya documentación ya se examinó (art. 136.2.) y al alargamiento y ampliación del plazo de duración de las actuaciones inspectoras (art. 150).

1.9. Incrementar la eficacia de la resolución de controversias (Acción 14)

Los mecanismos antiabuso suelen generar una alta litigiosidad, tanto por la dificultad de definir lo que es planificación fiscal agresiva en relación a operaciones y estructuras transnacionales, como por los constantes cambios de la normativa tributaria y la influencia indirecta que el Plan de Acción BEPS ejerce en la Administración tributaria, al ser utilizados sus argumentos en los procedimientos inspectores que se inician aunque respondan a ejercicios fiscales anteriores a BEPS (68) .

La OCDE, consciente de esta litigiosidad, propone el arbitraje en la Acción 14 del Plan BEPS en tanto se mejora el procedimiento amistoso de resolución de conflictos habitualmente previsto en los CDI. El arbitraje ha sido incorporado a la Acción 15 que ha cristalizado en la Convención Multilateral.

Muchos países se han comprometido a instaurar un mecanismo de arbitraje obligatorio y vinculante que obligue a las administraciones fiscales a recurrir al arbitraje en el caso de que las controversias no se haya arreglado en un período de tiempo determinado.

España sigue dos vías en la implantación efectiva de las recomendaciones de la acción 14 BEPS. Una, como firmante del Convenio Multilateral y, otra, como Estado miembro de la UE obligado a trasponer la Directiva (UE) 2017/1852 del Consejo de 10 de octubre de 2017, relativa a los mecanismos de resolución de litigios fiscales en la Unión Europea (69) , que entró en vigor el 3 de noviembre de 2017, habiendo la obligación de poner en vigor, a más tardar el 30 de junio de 2019, las disposiciones necesarias para transponerla.

La Directiva será de aplicación a toda reclamación presentada a partir del 1 de julio de 2019 en adelante respecto de las cuestiones en litigio referentes a rentas o patrimonio obtenidos en un ejercicio fiscal que se haya iniciado el 1 de enero de 2018 o con posterioridad a esa fecha. No obstante, las autoridades competentes de los Estados miembros afectados podrán acordar aplicar la Directiva a toda reclamación que se haya presentado con anterioridad a dicha fecha o a ejercicios fiscales anteriores.

No obstante, como excepción a la resolución de litigios por la comisión consultiva prevista en el artículo 6, el Estado miembro afectado por un litigio podrá denegar el acceso al procedimiento de resolución de litigios contemplado en dicho artículo si en ese Estado miembro se han impuesto sanciones en relación con ingresos o patrimonio ajustados por fraude fiscal, impago deliberado o negligencia grave. Cuando se hayan iniciado procedimientos judiciales o administrativos que pudieran dar lugar a dichas sanciones y tales procedimientos se estén llevando a cabo simultáneamente a cualesquiera de los procedimientos a que se refiere la Directiva, una autoridad competente podrá suspender los procedimientos contemplados en la Directiva desde la fecha de aceptación de la reclamación hasta la fecha del resultado final de dichos procedimientos. Asimismo, como limitación de orden técnico, un Estado miembro podrá denegar el acceso al procedimiento de resolución de litigios previsto en el artículo 6, caso por caso, cuando una cuestión en litigio no conlleve doble imposición. En tal caso, la autoridad competente de dicho Estado miembro informará sin demora a la persona afectada y a las autoridades competentes de los otros Estados miembros afectados (artículo 16 Interacción con los procedimientos nacionales y excepciones).

1.10. Convenio Multilateral para la rápida implementación de BEPS (Acción 15)

El 7 de junio de 2017 España firmó el Convenio Multilateral, cuyo texto definitivo se había acordado el 24 de noviembre de 2016, para implementar las medidas contra la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios en los convenios para evitar la doble imposición. España deberá ratificar todavía tanto su firma como su remisión a las Cortes Generales por el Consejo de Ministros, ya que la firma se ha realizado «*ad referéndum*».

El Convenio Multilateral, que aparece como un instrumento innovador para implementar las medidas del Proyecto BEPS que requieren la modificación de los convenios de doble imposición, siendo que existen más de 3.500 convenios en el mundo, tiene como finalidad actualizar la red mundial de convenios de manera sincronizada y eficiente, sin invertir recursos en la renegociación bilateral de cada uno de ellos. Una vez ratificado por España, el Convenio podría modificar de manera automática, con su entrada en vigor, algunos de los 93 CDI negociados y firmados en los últimos 40 años con otros Estados (70) .

Un Estado miembro podrá denegar el acceso al procedimiento de resolución de litigios cuando una cuestión en litigio no conlleve doble imposición

El texto del Convenio Multilateral (71) consta de 39 artículos estructurados en 7 partes: Ámbito e Interpretación de términos; Mecanismos híbridos; Utilización abusiva de los convenios; Elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente; Mejora de los mecanismos de resolución de controversias; Arbitraje y Disposiciones finales (72) . Se configura como un instrumento flexible que permite su adaptación a las necesidades de cada país.

España ha incluido en el Convenio Multilateral la mayor parte de los CDI (89 convenios), a excepción de aquellos que se encontraban en proceso de renegociación. En cuanto a las cláusulas, se han adoptado la mayoría de ellas y se han formulado diversas reservas (73) .

En cuanto al mecanismo de arbitraje previsto en la Parte VI del Convenio Multilateral (*Arbitration/Arbitrage*), España lo ha adoptado pero ha formulado reservas respecto al arbitraje obligatorio y vinculante (artículo 19) para excluirlo de aquellas cuestiones que examinadas en un procedimiento amistoso, un tribunal judicial o administrativo de una u otra de las jurisdicciones contratantes ha adoptado una decisión sobre la cuestión, o, en caso de estar siendo sometida a arbitraje, la decisión de esos órganos judiciales o administrativos resuelva la cuestión sometida a arbitraje, lo que pondrá fin al procedimiento de arbitraje.

En este orden, España, como Parte que ha elegido aplicar el mecanismo de Arbitraje, ha formulado también, al amparo de la letra a) del párrafo 2 del artículo 28 que lo posibilita, reservas al tipo de casos que pueden ser sometidos a Arbitraje. De entre ellas, en relación a la implementación de la Acción 14, tienen especial interés las formuladas para excluir de arbitraje los supuestos de simulación y de conflicto en la aplicación de la norma, infracciones tributarias graves y muy graves y sanciones por las mismas y los delitos contra la Hacienda Pública.

Así, España se reserva el derecho de excluir del ámbito de aplicación del arbitraje:

1. Casos que impliquen la aplicación de cláusulas antiabuso incluidas en un Convenio fiscal modificado por la Convención o en la legislación nacional. A este efecto, las normas antiabuso contenidas en la legislación nacional incluirán los casos tratados en los artículos 15 y 16 de la Ley General Tributaria (Ley 58/2003) y cualesquiera disposiciones subsiguientes que la reemplacen, modifiquen o actualicen. También se incluirán todas las reglas posteriores que reemplacen, modifiquen o actualicen estas reglas.

2. Casos de conducta a los que una persona directamente afectada por el caso haya quedado sujeta, mediante sentencia firme resultante de procedimientos legales o administrativos, por una multa por fraude fiscal, incumplimiento voluntario y negligencia grave. Las disposiciones legales que rigen estas sanciones son las contenidas en los artículos 191 a206 de la Ley General Tributaria, siempre que la acción se considere una infracción tributaria grave o muy grave, y los artículos 305 y 305 bis del Código Penal (74) (Ley Orgánica 10 de 23 de noviembre de 1995). También se incluirán todas las disposiciones posteriores que sustituyan, modifiquen o actualicen estas disposiciones.

3. Los casos de precios de transferencia que impliquen ingresos o capital que no estén gravados en un Estado Contratante ya sea porque no están incluidos en la base imponible en esa Jurisdicción Contratante o porque están sujetos a una exención o tipo impositivo cero, que se proporciona únicamente en virtud de la legislación fiscal interna de ese Estado contratante, que es específica de esa partida de ingresos o de capital.

4. Los casos susceptibles de arbitraje en virtud del Convenio sobre la eliminación de la doble imposición en relación con el Ajuste de los Beneficios de las Empresas Asociadas (90/436/CEE) (Convenio de Arbitraje de la Unión Europea), modificado, o cualquier regulación posterior.

5. Los casos que las autoridades competentes de ambas Jurisdicciones Contratantes acuerden que no son aptas para ser resueltas mediante arbitraje. Tal acuerdo se debe alcanzar antes de la fecha en que el proceso de arbitraje hubiera comenzado de otra manera y se notificará a la persona que presentó el caso.

1.11. El Proyecto BEPS en el Tribunal Supremo

Los principios del Proyecto BEPS no solo han llegado para ser aplicados por la Administración tributaria, sino que han sido incorporados por el Tribunal Supremo a su hermenéutica para decidir cuestiones relativas a ejercicios y operaciones realizadas antes de su inicio.

El Tribunal Supremo en cinco Sentencias, dos del día 9 y otra del 12 de febrero de 2015 (Recursos números 3971/2013, 188/2014 y 184/2014, respectivamente), y dos de 24 de febrero y 22 de diciembre de 2016 (Rec. números 4044/2014 y 3421/2015), se ha referido a las preocupaciones no solo de la OCDE traducidas en el Plan BEPS sino a las de la UE expresadas en las recomendaciones sobre la planificación fiscal agresiva y el reflejo que han tenido en el ordenamiento interno español.

Con ligeras variantes, las cinco se producen en el marco de operaciones apalancadas de compra de participaciones, siendo la nota común la falta de sustancia económica inherente a las operaciones de financiación que solo tenían una única finalidad fiscal destacable.

En las dos sentencias del día 9 se contempla el caso de la financiación de la compra de las participaciones de una sociedad vinculada mediante un préstamo concedido por otra sociedad del grupo en una operación de *Leverage Buy Out*. Una matriz holandesa otorga u préstamo a una filial española para comprar el 70 por 100 del capital de otra sociedad holandesa precisamente a la matriz holandesa. Se erosiona la base imponible e incrementa el pasivo de la española y se traslada los intereses y beneficios a otro país, en el caso de nula tributación, sin que concurriera una razón económica o empresarial que lo justificara. El TS no admite la deducibilidad de los intereses y entiende que existe abuso de derecho porque detrás de la operación de financiación y compraventa no existe ningún motivo económico válido que justifique el préstamo y la adquisición de las acciones. Dice el TS en los fundamentos jurídico séptimo y sexto, respectivamente, de las sentencias del día 9:

> *«bajo el prisma de la existencia de una razón imperiosa de interés general, la práctica que detecta y corrige la Administración tributaria constituye en la actualidad una de las mayores preocupaciones en el seno de la OCDE, reflejada en BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) Action Plan, Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, habiéndolo reconocido también el legislador español ante el nuevo tratamiento de la deducción de los gastos financieros en los grupos de sociedades dado por el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo».*

En la tercera sentencia la operación consistió en la concesión de un préstamo por una sociedad residente en el Reino Unido a una española para la adquisición del 99,99% de una sociedad brasileña y el 97,4% de otra argentina, todas del mismo grupo. El TS consideró no deducibles los gastos financieros derivados de los préstamos contraídos por la española ya que se trataba de una operación de financiación y compraventa de acciones en la que no existía ningún motivo económico válido que justificase el préstamo y la adquisición de las acciones por parte de la española. Además, el TS indicaba que en la legislación fiscal del Reino Unido existía un incentivo fiscal denominado *group relief* (75) por lo que no se tributó efectivamente por dichos ingresos, al compensarse los resultados positivos de la prestamista con los negativos de otra sociedad. Aparte del ahorro fiscal puesto de manifiesto, el TS insistió en la propia deducción de los gastos financieros que se habían generado. El TS señaló que lo que buscó y provocó la matriz a través del préstamo concedido a la filial española para financiar la compra de participaciones «*fue erosionar su base imponible, incrementando su pasivo, al mismo tiempo que trasladaba los intereses y los beneficios a otro país de baja tributación, sin otra razón económica o empresarial que lo justificara*».

En la de 24 de febrero de 2016 (76) con cita y transcripción de la de 9 de febrero de 2015, el TS decide desestimar los motivos del recurso de casación que aquí interesan porque, primero, los gastos financieros derivados de los préstamos no resultaban deducibles al haberse apreciado simulación, la existencia de un negocio simulado que encubría una distribución de utilidades derivada de la condición de socio que desemboca necesariamente en la conclusión de que los préstamos y gastos

financieros devengados con ellos se destinan a retribución de fondos propios. En segundo lugar, los préstamos habían sido la herramienta necesaria para que los socios obtuvieran una rentabilidad extraordinaria a su inversión por la vía del incremento del endeudamiento de la sociedad y no para financiar nuevas inversiones o ampliar mercados. Los préstamos habían contribuido a una operación de retribución a los socios con la consecuencia de la no deducción de intereses en base a la recalificación de las operaciones en función de las circunstancias concurrentes según apreció la sala, operación de recalificación, en supuesto de declaración de fraude de ley, analizada con ocasión del recurso resuelto en la anterior sentencia de 9 de febrero de 2015.

En la de 22 de diciembre de 2016 **(77)** el fondo del asunto es la no deducción de gastos financieros derivados del aplazamiento en el pago otorgado por una entidad holandesa a la residente, ambas del mismo grupo, con motivo de la venta hecha por la holandesa a la residente en España de las acciones de dos sociedades del grupo (75% de cada entidad) al entenderlos derivados de una operativa realizada en fraude de ley. En lo que interesa, el TS después de apreciar la conjunción de los tres elementos configuradores del fraude de ley tributaria **(78)** , analiza este desde el prisma de los principios de Derecho comunitario de libertad de establecimiento, libertad de circulación y de confianza legítima, concluyendo que la institución del fraude de ley no constituye ni restricción ni vulneración alguna, siendo que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, Tribunal Supremo y Tribunal Constitucional relativa al fraude de ley se inspiran en principios similares, de modo que lo que se pretende es que los comportamientos de los contribuyentes respondan a la realidad de las necesidades económicas o empresariales y no a montajes articulados con la exclusiva finalidad de reducir artificiosamente la carga tributaria **(79)** . Dice el TS, el concepto de fraude de ley concuerda con el de práctica abusiva del Derecho Comunitario **(80)** y la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea **(81)** que había declarado que las operaciones realizadas en el marco de una práctica abusiva deben ser redefinidas para restablecer la situación a cómo habría sido de no haber existido operaciones constitutivas de esta practica abusiva.

Se ha aducido **(82)** que la apelación del TS al Plan de Acción BEPS de la OCDE y —se añade— a las recomendaciones de la UE en materia de prácticas fiscales agresivas, supone una argumentación suplementaria porque con la aplicación de la normativa antiabuso de la LGT se llegaba a la misma conclusión, si bien no aceptada por un sector doctrinal que defiende la necesidad de incluir normas antiabuso generales internas en un CDI, si quiere aplicarse en un contexto internacional, en ausencia de norma internacional antiabuso. A nuestro juicio, suplementaria, sí, pero acorde con la realidad social del tiempo en que las normas han de ser aplicadas (artículo 3.1. CC), dado el influjo que el fenómeno BEPS ha despertado en todo el mundo al que el TS no podía haberse sustraído.

2. Territorios Forales del País Vasco y Navarra

2.1. La información país por país (Acción 13)

Así como en el TRC, en base a las autorizaciones y delegaciones reglamentarias indicadas, la implementación de la información país por país, se hizo a través del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, en los TTHH del País Vasco se ha hecho mediante su incorporación al texto de las respectivas Normas Forales del Impuesto sobre Sociedades. En Gipuzkoa y Bizkaia en dos fases, la primera en 2016 y la segunda en 2018, con efectos retroactivos a 1 de enero de 2016. La vigente redacción ha venido motivada para adaptarla a la modificación introducida en el RIS del TRC por el Real Decreto 1074/2017. En Álava permanece la redacción dada en 2016.

Análogamente, en Navarra la declaración país por país se recogió en la Ley Foral 26/2016, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades, luego también modificada por la Ley Foral 16/2017, de 27 de diciembre.

Por economía, cabe remitirse al contenido del TRC y a las disposiciones anotadas **(83)** .

En mayo de 2017 las Haciendas Forales del País Vasco cumplimentaron y remitieron los cuestionarios de la revisión por los pares (*peer review)* de la Acción 13, que les fueron solicitados por el Grupo del País por País (*CbCR Group*), perteneciente al Foro de Practicas Fiscales Perniciosas de la OCDE.

2.2. Cláusula general contra prácticas abusivas (Acción 6)

La cláusula general contra prácticas abusivas se puede considerar incorporada a través del artículo 14 de la respectiva Norma Foral General Tributaria (NFGT) de los TTHHPV, la llamada cláusula antielusión (conflicto en la aplicación de la norma tributaria en TRC), que se completa con el procedimiento del artículo 163. Procedimiento para la aplicación de la cláusula antielusión.

Hace poco más de un año **(84)** , se ha introducido la posibilidad de sancionar tales conductas abusivas mediante la incorporación de un nuevo precepto a las NFGT (artículo 211 bis) que tipifica un nuevo tipo de infracción sancionable cuando se acredite la existencia de igualdad sustancial entre el caso objeto de regularización y aquel o aquellos otros supuestos en los que se hubiera establecido criterio administrativo y éste hubiese sido hecho público para general conocimiento antes del inicio del plazo para la presentación de la correspondiente declaración o autoliquidación, junto a la consideración de no concurrencia de la causa de exoneración por haber puesto la diligencia debida en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Al servicio de la lucha contra la elusión y el fraude fiscal, además del conflicto en la aplicación de la norma, también están el instituto de la calificación (artículo 12), expresión del principio de realidad, y la simulación (artículo 15) como herramientas contra las prácticas abusivas. La utilización de estos mecanismos antiabuso en el desarrollo de las funciones de comprobación e investigación confiere en este orden facultades a la Administración tributaria para calificar los hechos, actos, actividades, explotaciones y negocios realizados por el obligado tributario con independencia de la previa calificación que éste último hubiera dado a los mismos y del ejercicio o período en el que la realizó (artículo 111.2 NFGTG).

Navarra sigue manteniendo en el artículo 17 de su Ley Foral General Tributaria **(85)** la figura del fraude de ley con la estructura tradicional, sin que la regularización implique la apreciación de infracciones ni imposición de sanciones.

De las recientes reformas habidas en los territorios forales con alcance no homogéneo, que enfoque la lucha contra el fraude y la planificación fiscal agresiva, se pueden destacar las relativas a la regulación de la prescripción del derecho a comprobar e investigar que se extiende a 20 años en Gipuzkoa, 10 años en Navarra, para comprobar las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación, o en Bizkaia durante el plazo de prescripción o caducidad respecto de los períodos impositivos en que las operaciones deban surtir efectos, cómputo de los plazos de prescripción, interrupción de los plazos de prescripción de obligaciones conexas, extensión y efectos de la prescripción, colaboración social en la aplicación de los tributos para potenciar el cumplimiento cooperativo de las obligaciones tributarias, publicidad de situaciones de incumplimiento relevantes de las obligaciones tributarias, notificación dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, prueba de la realidad de las operaciones, potestades y funciones de comprobación e investigación, modificación de deducciones pendientes iniciado el procedimiento de aplicación de los tributos y comprobaciones ulteriores de operaciones cuya documentación ya se examinó.

Desafortunadamente, las reformas no se han aprovechado para ampliar el plazo de duración de las actuaciones de comprobación e investigación y el cómputo del

tiempo de duración máximo de las mismas, si lo que se pretende (86) es luchar contra estructuras sofisticadas de planificación fiscal, reestructuraciones societarias, precios de transferencia, investigación de establecimientos permanentes y la cada vez mayor complejidad de los grupos empresariales cuya actuación es global y hacer frente a la realidad de los desafíos que la economía digital plantea, por más que las mejoras de los mecanismos de intercambio de información ayuden a disponer de más y mejor información de modo más inmediato que, en cualquier caso, siempre será necesario depurar y contrastar con las fuentes que la generan.

2.3. Normas antihíbridos: Asimetrías híbridas (Acción 2)

A diferencia de la actual LIS del TRC, que desde su entrada en vigor en 2014 contiene algunas medidas alineadas con la Acción 2 BEPS, incluso más estrictas que las contenidas en la Directiva ATAD, las NNFFIS de los TTHHPV no las incluyeron en la reforma del IS de 2013/2014. En el curso de este año se ha procedido a su adaptación (87) .

Componen el grupo de medidas relacionadas con asimetrías híbridas:

a) No deducibilidad de determinados gastos (cláusula switch over)

Se establece la no deducibilidad de aquellos gastos derivados de operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas que, como consecuencia de una calificación fiscal diferente en éstas, no generen ingreso o (generen un ingreso exento) esté exento o se someta (esté sometido) a un tipo de gravamen nominal inferior al 10 por 100 (88)

Se establece la no deducibilidad de aquellos gastos derivados de operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas que no generen ingreso o se someta a un tipo de gravamen nominal inferior al 10%

b) Supresión de la eliminación de la doble imposición de dividendos y participaciones en beneficios (switch over)

En materia del régimen general de eliminación de la doble imposición en dividendos y participaciones en beneficios, se suprime la posibilidad de eliminar la doble imposición de dividendos y participaciones en beneficios distribuidos por entidades que hayan tributado en el impuesto sobre sociedades o en un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a un tipo de gravamen inferior al 10 por 100 como consecuencia de que la entidad participada residiera en un país con el que España tuviera suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información. El tipo de gravamen del 10 por 100 de referencia es un tipo nominal (89) .

c) Supresión de la eliminación de la doble imposición en rentas obtenidas por la transmisión de la participación (switch over).

En cuanto al régimen general de eliminación de la doble imposición en rentas obtenidas por la transmisión de la participación en entidades, se incluye una medida equivalente a la anterior, de manera que dicho régimen no será de aplicación a las rentas que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión de participaciones en entidades que hayan tributado en el impuesto sobre sociedades o en un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a un tipo de gravamen nominal inferior al 10 por 100 (90) .

d) No aplicación de la regla de no integración en la base imponible del contribuyente de rentas positivas obtenidas a través de establecimientos permanentes situados en el extranjero

En la regla de no integración en la base imponible del contribuyente de rentas positivas obtenidas a través de establecimientos permanentes situados en el extranjero, se incluye una cautela en virtud de la cual dicha regla no será de aplicación cuando las rentas del establecimiento permanente se encuentren exentas de tributación en el Estado en el que se localice el EP o con las que hayan tributado en un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al impuesto sobre sociedades a un tipo de gravamen nominal inferior al 10 por 100 (91) .

Navarra incluyó medidas antihíbridos de la Acción 2 del Plan BEPS en su actual Ley del Impuesto sobre Sociedades con la misma regulación que la vigente en el TRC (92) , estando pendiente de adaptación a la Directiva ATAD modificada.

2.4. Limitación de intereses (Acción 4)

Hasta ahora las NNFFIS no contenían regla limitativa alguna de deducción de intereses. Se ha aducido la regla de subcapitalización y la inexistencia de una norma jurídica vinculante para el establecimiento de una medida limitativa de los gastos financieros hasta la aprobación de la Directiva ATAD en julio de 2016. Siendo el segundo argumento correcto, la obligatoriedad de la adaptación permite hacerlo durante este año, el primero no lo es porque la subcapitalización de los artículos 47 de las NNFFIS no coinciden con el contenido de la regla limitativa ni por su ámbito de aplicación, ni por el mecanismo de limitación de intereses arbitrado en la Directiva, algo que la reforma emprendida confirma al hacer excluyentes recíprocamente la regla de subcapitalización y la de limitación de intereses.

Las modificaciones introducidas este año en el Impuesto sobre Sociedades de los TTHHPV (93) , con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2018, han introducido la regla de limitación de los gastos financieros optando por los márgenes superiores y coeficientes más altos de la Directiva, al tiempo que se introduce la posibilidad de proponer un límite de deducibilidad superior basado en el coeficiente que representen los gastos financieros netos del grupo frente a terceros respecto del beneficio operativo del grupo.

Este es el contenido de la regulación de la limitación de gastos financieros:

1º. Los gastos financieros netos serán deducibles con el límite del 30 por 100 del beneficio operativo del ejercicio.

2º. Por gastos financieros netos se entiende el exceso de gastos financieros respecto de los ingresos derivados de la cesión a terceros de capitales propios devengados en el período impositivo.

Quedan excluidos:

a) Los gastos de servicios correspondientes a operaciones realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales, o que se paguen a través de personas o entidades residentes en los mismos, excepto que el contribuyente pruebe que el gasto devengado responde a una operación o transacción efectivamente realizada (94) .

b) Los gastos correspondientes a operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas que, como consecuencia de una calificación fiscal diferente en éstas, no generen ingreso o generen un ingreso exento o sometido a un tipo de gravamen nominal inferior al 10 por 100 (95) .

3º. Beneficio operativo del ejercicio se determina a partir del resultado de explotación de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio determinado de acuerdo

con la normativa contable (96) , eliminando la amortización del inmovilizado, la imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras, el deterioro y resultado por enajenaciones de inmovilizado, y adicionando los ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio, siempre que se correspondan con dividendos o participaciones en beneficios de entidades en las que el porcentaje de participación, directo o indirecto, sea al menos el 5 por 100, o el 3 por 100 si las acciones de la sociedad participada cotizan en un mercado secundario organizado.

En ningún caso formarán parte del beneficio operativo los ingresos y los gastos que no se integren en la base imponible del IS.

4º. En todo caso, serán deducibles los gastos financieros netos del período por importe de 3 millones de euros (97) .

Si bien la interpretación literal de la locución adverbial «*en todo caso*», según los dos primeros significados que le atribuye el Diccionario de la RAE (1. loc. adv. *Sea lo que fuere*. 2. loc.adv. *a lo sumo*) pudiere no provocar dudas interpretativas (98) , sin embargo, su tercer significado (3. loc. adv. *Al menos, como mínimo*) pudiera no conducir a un resultado equivalente (99) . Nos hubiera parecido más indubitativo utilizar la expresión «en cualesquiera casos» (100) . En el Preámbulo de la Norma Foral 1/2018 de Gipuzkoa acertadamente acoge esta locución, si bien, en singular, en términos que, desde el punto de vista de interpretación auténtica, clarifican el contenido de la norma: «*No obstante, serán deducibles, en cualquier caso, los gastos financieros netos del período impositivo por importe de 3 millones de euros*».

La interpretación sistemática del precepto confirma el sentido del preámbulo y su alcance, en su confrontación con el artículo 4.3 de la Directiva (UE) 2016/1164 en la que se posibilita a los Estados miembros a que, «*no obstante*» la deducibilidad de costes de endeudamiento excedentarios hasta el límite del 30 por 100 del beneficio operativo (EBITDA), se podrá otorgar al contribuyente el derecho a deducir costes de endeudamiento excedentarios hasta 3.000.000 euros (101) . Es decir, los Estados miembros pueden autorizar, permitir y dar, conceder u otorgar el derecho a deducir hasta 3.000.000 euros como cantidad máxima deducible, aun cuando los costes de endeudamiento excedentarios estuvieran dentro del 30 por 100 del EBITDA pero superaran dicho importe; también cuando superaran el 30 por 100 del EBITDA y, en su caso, la cifra de 3.000.000 euros (102) . Por ello, es en este sentido en el que se debe interpretar la locución «*en todo caso*» utilizada en la adaptación de la Directiva.

Si el período impositivo de la entidad tuviera una duración inferior al año, el importe máximo deducible será el resultado de multiplicar 3 millones de euros por la proporción existente entre la duración del período impositivo respecto del año.

5º. Los gastos financieros netos de período impositivo no deducidos (los que excedan del límite del 30 por 100 del EBITDA/los que superen los 3.000.000 euros) podrán deducirse en los períodos impositivos siguientes, conjuntamente con los del período impositivo correspondiente con el límite del 30 por 100 del beneficio operativo del ejercicio y, en su caso, *en todo caso* 3 millones de euros (103) .

6º. Gastos financieros netos del período impositivo que no alcanzaran el límite del 30 por 100 del EBITDA, la diferencia entre este límite y los gastos financieros netos del período impositivo se adicionará al límite del 30 por 100 del EBITDA, respecto de la deducción de la deducción de gastos financieros netos en los períodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos, hasta que se deduzca dicha diferencia (104) .

7º. Gastos financieros derivados de deudas destinadas a la adquisición de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades.

Se deducirán con el límite adicional del 30 por 100 del beneficio operativo de la propia entidad que realizó dicha adquisición, sin incluir en dicho beneficio operativo el correspondiente a cualquier entidad que se fusione con aquella en los 4 años posteriores a dicha adquisición, cuando la fusión no aplique el régimen fiscal especial de diferimiento.

Estos gastos financieros se tendrán en cuenta, igualmente, a efectos del límite de gastos deducibles.

Los gastos financieros no deducibles serán deducibles en períodos impositivos siguientes con el límite adicional y el límite general.

El límite anterior no resultará de aplicación en el período impositivo en que se adquieran las participaciones en el capital o fondos propios de entidades si la adquisición se financia con deuda, como máximo, en un 70 por 100 del precio de adquisición.

Tampoco se aplicará este límite en los períodos impositivos siguientes siempre que el importe de esa deuda se minore, desde el momento de la adquisición, al menos en la parte proporcional que corresponda a cada uno de los 8 años siguientes, hasta que la deuda alcance el 30 por 100 del precio de adquisición.

8º. Incompatibilidad con la subcapitalización

No resulta de aplicación la norma de subcapitalización a los contribuyentes a los que se aplique la limitación a la deducibilidad de gastos financieros netos (105) .

9º. Entidades a las que no se les aplica el límite

a) Entidades de crédito y aseguradoras y financieras citadas

A estos efectos, recibirán el tratamiento de las entidades de crédito aquellas entidades cuyos derechos de voto correspondan, directa o indirectamente, íntegramente a aquellas, y cuya única actividad consista en la emisión y colocación en el mercado de instrumentos financieros para reforzar el capital regulatorio y la financiación de tales entidades.

El mismo tratamiento recibirán, igualmente, los fondos de titulización hipotecaria, regulados en la Ley 19/1992, de 7 de julio, sobre Régimen de Sociedades y Fondos de Inversión Inmobiliaria y sobre Fondos de Titulización Hipotecaria, los fondos de titulización de activos a que se refiere el apartado 2 de la disposición adicional quinta de la Ley 3/1994, de 14 de abril, por la que se adapta la legislación española en materia de crédito a la Segunda Directiva de Coordinación Bancaria y se introducen otras modificaciones relativas al sistema financiero, y los fondos de titulización regulados en el título III de la Ley 5/2015, de 27 de abril, de fomento de la financiación empresarial.

b) Entidades aisladas

A las entidades que no formen parte de un grupo de sociedades en los términos del artículo 42 del Código de Comercio, no se encuentren vinculadas con otras entidades de conformidad con lo dispuesto en el artículo 42 de esta norma foral y no tengan ningún establecimiento permanente en el extranjero.

c) Entidades que se extingan

No se les aplica el límite en el período impositivo en que se produzca la extinción de la entidad, salvo que la misma sea consecuencia de una operación de reestructuración.

10º Contribuyentes que pueden evitar la limitación (*ratio* fondos propios/total activos del grupo (106))

Contribuyentes que formen parte de un grupo de sociedades obligada a formular cuentas anuales y el informe de gestión consolidados **(107)** en el supuesto de que demuestren que la razón entre sus fondos propios y el total de sus activos es igual o superior a la razón equivalente del grupo, siempre que la totalidad de los activos y pasivos se valore utilizando el mismo método que el aplicado a los estados financieros consolidados elaborados de conformidad con las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas, aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre.

A estos efectos, se podrá considerar que la razón entre los fondos propios del contribuyente y el total de sus activos es igual a la razón equivalente del grupo, si la razón entre los fondos propios del contribuyente y el total de sus activos es inferior en dos puntos porcentuales como máximo a aquélla.

11º. Contribuyentes a los que se les puede aplicar un límite superior (*ratio* de gastos financieros netos ajenos del grupo s/ EBITDA del grupo **(108)**)

Contribuyentes que formen parte de un grupo de sociedades obligado a formular cuentas anuales y el informe de gestión consolidados.

Cómo podrán obtener la aprobación:

1º. Deberán someter a la Administración tributaria una propuesta para la aplicación de un límite superior a la deducibilidad de sus gastos financieros netos

2º. Procedimiento de valoración de operaciones vinculadas **(109)**

a) Propuesta con carácter previo a la realización de la operación.

b) Acuerdo surtirá efectos respecto de las operaciones realizadas con posterioridad a la fecha de aprobación y duración durante períodos fijados.

3º. Cálculo del limite superior

1ª fase (averiguación de la razón del grupo): se calcula el coeficiente que representen los gastos financieros netos del grupo frente a terceros respecto del beneficio operativo del grupo de sociedades.

2ª fase (averiguación del límite del beneficio operativo superior resultante): se calculará aplicando el coeficiente que representen los gastos financieros netos del grupo frente a terceros respecto del beneficio operativo del grupo de sociedades al beneficio operativo del contribuyente.

12º. Régimen especial de AIE, AEIE y UTEs

Los gastos financieros netos imputados a los socios y las socias de las entidades que tributen con arreglo al Régimen especial de AIE, AEIE y UTEs se tendrán en cuenta por aquéllos a los efectos de la aplicación del límite del 30 por 100 del EBITDA.

Los gastos financieros netos que no hayan sido objeto de deducción en las AIE en el período impositivo se imputarán a los socios o socias residentes en territorio español. Los gastos financieros netos que se imputen a sus socios o socias no serán deducibles por la entidad **(110)** .

Los gastos financieros netos que no hayan sido objeto de deducción en las AIE en el período impositivo se imputarán a los socios o socias residentes en territorio español

En caso de transmisión de participaciones en el capital, fondos propios o resultados de entidades acogidas al régimen especial AIE, cuando lo establezcan los criterios contables, el valor de adquisición se minorará también en el importe de los gastos financieros netos… que hayan sido imputados a los socios y las socias en el período de tiempo comprendido entre su adquisición y transmisión… **(111)** .

En caso de aportaciones de las socias y los socios a las agrupaciones de interés económico que deban ser calificadas como instrumentos de patrimonio con características especiales conforme a los criterios contables, la imputación de gastos financieros netos junto a la de bases imponibles negativas y de deducciones de la cuota no podrá superar el importe correspondiente, en términos de cuota, resultante de multiplicar por 1,20 el importe de las aportaciones desembolsadas por el socio o la socia al capital de la agrupación. El exceso no podrá ser objeto de imputación a las socias y los socios en ningún caso **(112)** .

13º. Régimen de consolidación fiscal **(113)**

El contenido de la limitación de la deducibilidad de gastos financieros es el siguiente:

1º. El límite del 30 por 100 del beneficio operativo del ejercicio se referirá al grupo fiscal.

2º. El límite no se aplica en los supuestos de extinción de la entidad, salvo que la extinción se realice dentro del grupo fiscal y la entidad extinguida tuviera gastos financieros pendientes de deducir en el momento de su integración en el mismo.

3º. En el caso de que tributen en consolidación fiscal entidades de crédito o aseguradoras y otras que no lo sean, el límite se calculará teniendo en cuenta el beneficio operativo y los gastos financieros netos de estas últimas entidades, así como las eliminaciones e incorporaciones que correspondan en relación con todo el grupo.

4º. Incorporación de una entidad al grupo fiscal:

a) Los gastos financieros netos pendientes de deducir en el momento de su integración en el grupo fiscal se deducirán con el límite del 30 por 100 del EBITDA de la propia entidad, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan a dicha entidad. Estos gastos financieros se tendrán en cuenta, igualmente, en el límite del 30 por 100 del EBITDA.

Asimismo, la diferencia entre el límite del 30 por 100 del EBITDA y los gastos financieros netos del período impositivo generada por una entidad con anterioridad a su integración en el grupo fiscal será aplicable en relación con los gastos financieros generados por la propia entidad.

b) Los gastos financieros derivados de deudas destinadas a la adquisición de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades que se incorporen a un grupo de consolidación fiscal se deducirán con el límite adicional del 30 por 100 del beneficio operativo de la entidad o grupo fiscal adquirente, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan, sin incluir en dicho beneficio operativo el correspondiente a la entidad adquirida o cualquier otra que se incorpore al grupo fiscal en los períodos impositivos que se inicien en los 4 años posteriores a dicha adquisición. Estos gastos financieros se tendrán en cuenta, igualmente, en el límite del 30 por 100 del EBITDA.

Los gastos financieros no deducibles serán deducibles en períodos impositivos siguientes con el límite del 30 por 100 del EBITDA de la propia entidad o grupo fiscal adquirente y el límite del 30 por 100 del EBITDA del grupo fiscal.

El límite previsto en esta letra no resultará de aplicación en el período impositivo en que se adquieran las participaciones en el capital o fondos propios de entidades

si la adquisición se financia con deuda, como máximo, en un 70 por 100 del precio de adquisición.

Asimismo, este límite no se aplicará en los períodos impositivos siguientes siempre que el importe de esa deuda se minore, desde el momento de la adquisición, al menos en la parte proporcional que corresponda a cada uno de los 8 años siguientes, hasta que la deuda alcance el 30 por 100 del precio de adquisición.

2.5 Transparencia Fiscal Internacional (Acción 3)

En los TTHHPV la regulación de la TFI estaba regulada en el artículo 48 de sus respectivas NFIS en línea con la contenida en el artículo 100 de Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades del TRC **(114)** y en el artículo 82 de la Ley Foral 26/2016 del Impuesto sobre Sociedades de Navarra. Con efecto para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2017 el IS de los tres territorios fue modificado **(115)** , entre otras finalidades, en vista de los trabajos elaborados por la OCDE en el Plan de Acción BEPS, en cuyo marco introdujeron modificaciones en materia de TFI.

Como se viene diciendo las NNFFIS de los TTHHPV se han ido adaptado durante 2018 a la Directiva ATAD y, en materia de TFI, los cambios introducidos en el precepto citado se centran en la modificación del umbral de tributación de la entidad no residente en territorio español necesario para producir la aplicación de la regla de transparencia y en la del período impositivo al que imputar la renta coincidente con el día de cierre del ejercicio social de la no resistente en territorio español, sin la posibilidad de optar como antes por el de aprobación de las cuentas.

Después de esas modificaciones la transparencia fiscal internacional en el País Vasco obedece a partir del 1 de enero de 2018 a la siguiente regulación

A) Entidades obligadas a la imputación en la base imponible de rentas positivas obtenidas por entidades no residentes

Contribuyentes residentes en territorio español que obtengan rentas positivas imputables y en las que se cumplan estas circunstancias:

a) Que por sí solas o conjuntamente con personas o entidades vinculadas **(116)** tengan una participación igual o superior al 50 por ciento en el capital, los fondos propios, los resultados o los derechos de voto de la entidad no residente en territorio español, en la fecha del cierre del ejercicio social de esta última, que participen directamente en la entidad no residente o bien indirectamente a través de otra u otras entidades no residentes **(117)** .

La participación que tengan las entidades vinculadas no residentes en territorio español se computará por el importe de la participación indirecta que determine en las personas o entidades vinculadas residentes en territorio español.

El importe de la renta positiva a incluir se determinará en proporción a la participación en los resultados y, en su defecto, en proporción a la participación en el capital, los fondos propios o los derechos de voto.

Si la participación es indirecta, el importe de la renta positiva será el correspondiente a la participación indirecta.

b) Que el importe satisfecho por la entidad no residente en territorio español, imputable a alguna de las clases de rentas imputables por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto, sea inferior a la diferencia entre el importe que hubiere correspondido de acuerdo con las normas de este impuesto y el efectivamente satisfecho por la entidad no residente **(118)** .

B) Rentas positivas imputables **(119)** :

1) Renta total positiva

Los contribuyentes imputarán la renta total obtenida por la entidad no residente en territorio español, cuando esta no disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales para su realización, incluso si las operaciones tienen carácter recurrente.

No se integra la renta total cuando el contribuyente acredite que las referidas operaciones se realizan con los medios materiales y personales existentes en una entidad no residente en territorio español perteneciente al mismo grupo, en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, o bien que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos.

2) Rentas positivas

En defecto de imputación de la renta total, se imputará únicamente la renta que provenga de cada una de las siguientes fuentes:

a) Titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre los mismos, salvo que estén afectos a una actividad económica conforme a la NFIRPF, o cedidos en uso a entidades no residentes, pertenecientes al mismo grupo de sociedades de la titular, en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio **(120)** .

b) Participación en fondos propios de cualquier tipo de entidad y cesión a terceros de capitales propios, en los términos previstos en la NFIRPF.

No se entenderá incluida en esta letra la renta positiva que proceda de los siguientes activos financieros:

a´) Los tenidos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias originadas por el ejercicio de actividades económicas.

b´) Los que incorporen derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.

c´) Los tenidos como consecuencia del ejercicio de actividades de intermediación en mercados oficiales de valores.

d´) Los tenidos por entidades de crédito y aseguradoras como consecuencia del ejercicio de sus actividades, sin perjuicio de lo establecido para las actividades crediticias, financieras, aseguradoras y de prestaciones de servicios (excepto los directamente relacionados con actividades de exportación) realizadas, directa o indirectamente, con personas entidades residentes en territorio español y vinculadas, en cuanto determinen gastos fiscalmente deducibles en dichas entidades residentes.

La renta positiva derivada de la cesión a terceros de capitales propios se entenderá que procede de la realización de actividades crediticias y financieras a que se refiere la letra c) siguiente, cuando el cedente y el cesionario pertenezcan a un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio **(121)** y los ingresos del cesionario procedan, al menos en el 85 por 100, del ejercicio de actividades económicas.

c) Actividades crediticias, financieras, aseguradoras y de prestación de servicios, excepto los directamente relacionados con actividades de exportación, realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en territorio español y vinculadas, en cuanto determinen gastos fiscalmente deducibles en dichas entidades residentes.

No se incluirá la renta positiva cuando más del 50 por 100 de los ingresos derivados de las actividades crediticias, financieras, aseguradoras o de

prestación de servicios, excepto los directamente relacionados con actividades de exportación, realizadas por la entidad no residente procedan de operaciones efectuadas con personas o entidades no vinculadas en el sentido de lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 42 de esta Norma Foral.

d) Operaciones de capitalización y seguro, que tengan como beneficiaria a la propia entidad.

e) Propiedad industrial e intelectual, asistencia técnica, bienes muebles, derechos de imagen y arrendamiento o subarrendamiento de negocios o minas, en los términos establecidos en el IRPF.

f) Instrumentos financieros derivados, excepto los designados para cubrir un riesgo específicamente identificado derivado de la realización de actividades económicas.

g) Transmisión de los bienes y derechos referidos en las letras a), b), d) y e) anteriores que genere rentas.

Rentas incluidas en las letras b) y g) no imputables **(122)** :

No se incluirán en la base imponible las rentas previstas en las letras b) y g) obtenidas por la entidad no residente, en cuanto procedan o se deriven de entidades en las que participen, directa o indirectamente, en más del 5 por 100, o del 3 por 100 si las acciones de la sociedad participada cotizan en un mercado secundario organizado, cuando se cumplan los dos requisitos siguientes:

a) Que la entidad no residente dirija y gestione las participaciones, mediante la correspondiente organización de medios materiales y personales.

b) Que los ingresos de las entidades de las que se obtengan las rentas procedan, al menos en el 85 por 100, del ejercicio de actividades económicas.

A estos efectos se entenderá que proceden del ejercicio de actividades económicas las rentas previstas en las letras b) y g) que tuvieron su origen en entidades que cumplan el requisito establecido en esta letra b) y estén participadas, directa o indirectamente, en más del 5 por 100 por la entidad no residente, o del 3 por 100 si las acciones de la sociedad participada cotizan en un mercado secundario organizado.

En el supuesto de entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, los requisitos relativos al porcentaje de participación así como la existencia de una dirección y gestión de la participación se determinarán teniendo en cuenta a todas las que formen parte del mismo.

El mismo tratamiento se dará a los dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de participaciones **(123)** .

Rentas positivas no imputables:

i) **(124)** No se incluirán las rentas positivas cuando la suma de los importes de las mismas sea inferior al 15 por 100 de la renta total obtenida por la entidad no residente, excepto las rentas de actividades crediticias, financieras, aseguradoras y de prestación de servicios, que se imputarán en su totalidad.

El límite del 15 por 100 podrá referirse a la renta obtenida por el conjunto de las entidades no residentes en territorio español pertenecientes a un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio.

En ningún caso se incluirá una cantidad superior a la renta total de la entidad no residente.

ii) Rentas que se correspondan con gastos fiscalmente no deducibles de entidades residentes en territorio español.

C) Período de imputación

La inclusión se realizará en el período impositivo que comprenda el día en que la entidad no residente en territorio español haya concluido su ejercicio social que, a estos efectos, no podrá entenderse de duración superior a doce meses **(125)** .

D) Cálculo de las rentas **(126)**

El importe de la renta positiva a incluir en la base imponible se calculará de acuerdo con los principios y criterios establecidos en la respectiva NFIS y en las restantes disposiciones relativas al IS para la determinación de la base imponible.

Se entenderá por renta total el importe de la base imponible que resulte de aplicar estos mismos criterios y principios.

A estos efectos se utilizará el tipo de cambio vigente al cierre del ejercicio social de la entidad no residente en territorio español.

E) Presunciones cuando la entidad participada reside en países o territorios considerados como paraísos fiscales

a) Se presume que el importe satisfecho por la entidad no residente en territorio español, imputable a alguna de las clases de rentas imputables por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto, sea inferior a la diferencia entre el importe que hubiere correspondido de acuerdo con las normas del IS y el efectivamente satisfecho por la entidad no residente.

b) La renta obtenida por la entidad participada procede de las fuentes de rentas positivas imputables.

c) La renta obtenida por la entidad participada es el 15 por 100 del valor de adquisición de la participación.

Las presunciones contenidas en las letras anteriores admitirán prueba en contrario.

Las presunciones no se aplicarán cuando la entidad participada consolide sus cuentas, de acuerdo con lo previsto en el artículo 42 del Código de Comercio, con alguna o algunas de las entidades obligadas a la inclusión.

F) Evitación de la transparencia fiscal internacional **(127)**

Cuando la entidad participada sea residente de otro Estado miembro de la Unión Europea, y no se encuentre en los supuestos de las presunciones anteriores, el contribuyente podrá evitar la aplicación de las reglas de la transparencia fiscal internacional si prueba que la entidad participada está realmente implantada en el Estado de su residencia y la estructura no tiene un carácter puramente artificial que tenga como finalidad la reducción de la tributación por el Impuesto sobre Sociedades, para lo que deberá probar que las transacciones realizadas que tuvieran como efecto una disminución de la carga tributaria del contribuyente corresponden a prestaciones efectivamente realizadas en el Estado de residencia y que no carecen de interés económico con respecto a la actividad del contribuyente.

En particular, para demostrar que no existe una construcción puramente artificial, el contribuyente debe aportar elementos de prueba objetivos sobre el nivel de presencia física de la sociedad participada en el Estado de residencia, la sustantividad real de la actividad prestada por la sociedad participada y el valor económico de la actividad de la sociedad participada en relación con la del contribuyente y el conjunto del grupo.

G) Presentación junto con la declaración de datos sobre la entidad no residente (128)

a) Nombre o razón social y lugar del domicilio social.

b) Relación de administradores.

c) Balance y cuenta de pérdidas y ganancias.

d) Importe de la renta positiva que deba ser incluida en la base imponible.

e) Justificación de los impuestos satisfechos respecto de la renta positiva que deba ser incluida en la base imponible.

H) Deducciones de la cuota íntegra para evitar la doble imposición (129)

a) Los impuestos o gravámenes de naturaleza idéntica o análoga al IS, efectivamente satisfechos, en la parte que corresponda a la renta positiva imputada en la base imponible.

Se considerarán como impuestos efectivamente satisfechos, los pagados tanto por la entidad no residente como por sus sociedades participadas, siempre que sobre éstas tenga aquélla participación indirecta en dichas entidades, al menos, del 5 por ciento.

b) El impuesto o gravamen efectivamente satisfecho en el extranjero por razón de la distribución de los dividendos o participaciones en beneficios, sea conforme a un convenio para evitar la doble imposición o de acuerdo con la legislación interna del país o territorio de que se trate, en la parte que corresponda a la renta positiva imputada con anterioridad en la base imponible.

Cuando la participación sobre la entidad no residente sea indirecta a través de otra u otras entidades no residentes, se deducirá el impuesto o gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto efectivamente satisfecho por aquélla o aquéllas en la parte que corresponda a la renta positiva imputada con anterioridad en la base imponible.

Estas deducciones se practicarán aun cuando los impuestos correspondan a períodos impositivos distintos a aquel en el que se realizó la imputación.

En ningún caso se deducirán los impuestos satisfechos en países o territorios calificados como paraísos fiscales.

La suma de las deducciones no podrá exceder de la cuota íntegra que correspondería pagar por la renta de que se trate si la misma se hubiera obtenido por una entidad sometida a las NNFFIS.

El exceso no tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible.

La suma de las deducciones no podrá exceder de la cuota íntegra que correspondería pagar por la renta de que se trate si la misma se hubiera obtenido por una entidad sometida a las NNFFIS

2.6. Régimen preferencial de *patent box* (Acción 6)

En el País Vasco, bajo la denominación de reducción de ingresos procedentes de la propiedad intelectual o industrial, y con efecto para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2008, y para los iniciados en 2007 y devengados a partir del 14 de enero de 2008, se articuló (130) la no integración en la base imponible del 30 por 100 de los ingresos correspondientes a la explotación mediante la cesión a terceros del derecho de uso o explotación de la propiedad intelectual o industrial de la entidad (131) , siempre que tal cesión se realizara con carácter temporal y no implicara la enajenación de los elementos patrimoniales correspondientes. El porcentaje de no integración en la base imponible se elevaba al 60 por 100 cuando la propiedad intelectual o industrial hubiera sido desarrollada por la propia entidad. Entre los requisitos exigidos (132) , para la deducción del 30 por 100 no se exigía al cedente ni al cesionario que hubieran participado en la financiación o generación del derecho cedido. En la del 60 por 100 solo al cedente.

Este régimen preferencial, como una de las posibles modalidades de los regímenes de *Patent Box*, sobrevivió en la nueva regulación del Impuesto sobre Sociedades , aplicable a partir de 2014 y, con dicha configuración, contenida en el artículo 37 de las respectivas normas forales de cada territorio, hasta 2015.

Además, las nuevas NNFFIS incorporaron otro incentivo, el denominado «*auto patent box*» o «*patent box interno*» que a partir de la reforma de 2016 sobrevive en Álava y Bizkaia y desaparece en Gipuzkoa.

Así, primero, en el artículo 37 el apartado 4, y luego, en los territorios en que permanece, mudado al artículo 32 Normas especiales en materia de gastos, como número 5, se establece otra reducción de la base imponible en un importe equivalente al 5 por 100 del precio de adquisición o coste de producción de su propiedad intelectual o industrial, en tanto que la misma se aplique en el desarrollo de una actividad económica, siempre que se disponga de la plena propiedad de la misma y con las mismas exclusiones que las establecidas para las reducciones de la propiedad intelectual e industrial (obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de derechos personales susceptibles de cesión, como los derechos de imagen ni de programas informáticos de exclusiva aplicación comercial), sin que esta reducción pudiera superar el 0,5 por 100 del volumen de ingresos de la actividad económica en cuyo desarrollo se aplicara.

Si la reducción no alcanza dicho límite, el contribuyente podrá reducir la diferencia en concepto de compensación por la utilización de las marcas registradas por la entidad que hayan sido generadas por la misma y que se apliquen en el desarrollo de su actividad económica.

La reducción es compatible con la deducción de la amortización o de las pérdidas por deterioro de valor que correspondan a los activos intangibles respecto de los que se calcula la misma.

Este beneficio fiscal no supone un gasto real, pues la incorporación del coste de adquisición o producción del intangible como gasto a la cuenta de pérdidas y ganancias, punto de partida de la determinación de la base imponible en régimen de estimación directa, tiene lugar a través del proceso de amortización, en función de su vida útil definida o indefinida (133) o deterioro de su valor. Se trata de un incentivo que se superpone al gasto contable/fiscal (134) , es compatible con el mismo, y prima la utilización de intangibles adquiridos o costeados en la propia actividad económica (135) .

Hecho el inciso, señalemos que la necesidad de adecuación a los principios de transparencia y sustancia para combatir las prácticas fiscales perniciosas y adecuar los regímenes preferenciales a los nuevos estándares preconizados por la Acción 5 del Plan BEPS de la OCDE, acogidos también por la UE, movió a que en 2016 los TTHHPV adaptaran la normativa foral de *patent box* a los acuerdos del Foro sobre Prácticas Fiscales Perjudiciales (FHTP) de la OCDE y del Grupo Código de Conducta del ECOFIN, para incorporar el criterio de actividad sustancial, el enfoque del nexo modificado (*modified nexus approach*), que viene a establecer la necesidad de un nexo directo entre el ingreso que disfruta el beneficio fiscal y el gasto que contribuye a la obtención de dicho ingreso como fórmula de cálculo del incentivo fiscal (136) . También se eliminan las marcas del ámbito de los activos intangibles incentivables y se establece un régimen transitorio para las cesiones de este tipo de activos realizadas con anterioridad a 1 de julio de 2016 hasta 2021 que permite la aplicación del anterior régimen de *patent box* a aquellos contratos de cesión

del derecho de uso o de explotación de la propiedad intelectual o industrial que se hayan formalizado con carácter previo a la entrada en vigor del nuevo régimen **(137)** .

Sin embargo, en cumplimiento de nuevos acuerdos complementarios alcanzados en ambos foros internacionales, para mitigar el riesgo de que se produjeran nuevas entradas de activos al régimen transitorio en fechas cercanas a 30 de junio de 2016, con la única pretensión de beneficiarse de un tratamiento tributario que naturalmente no les hubiera sido de aplicación, se tuvieron que establecer medidas de protección adicional al objeto de impedir que los contribuyentes aplicaran el régimen transitorio a los activos intangibles que se adquieran directa o indirectamente de partes vinculadas, después del día 1 de enero del 2016, siempre que no tuvieran derecho a los beneficios en el momento de dicha adquisición en virtud del régimen fiscal que se les venía aplicando. Habida cuenta que esta cautela afectaba al período impositivo 2016 del IS, cuyo plazo de autoliquidación iba a dar comienzo el 1 de julio de 2017, hubo que señalar, mediante disposiciones de urgencia normativa, que el régimen transitorio no sería de aplicación a los activos que se adquirieran directa o indirectamente de entidades vinculadas después del día 1 de enero del 2016, siempre que en el momento de la adquisición aquéllos no tuvieran derecho a la aplicación de un régimen de reducción por explotación de la propiedad intelectual o industria **(138)** .

La reforma emprendida, con efectos del 1 de julio de 2016, redacta por completo el artículo 37 NNFFIS que se modifica parcialmente en 2018 para excluir del ámbito de la norma la indeterminación y la posibilidad de que los activos intangibles que dieran derecho a la aplicación de la reducción se pudiesen establecer por vía reglamentaria los activos en aras a la exigencia de transparencia de estos regímenes exigida por la UE con la consiguiente enumeración de intangibles tanto en sentido inclusivo como exclusivo, quedando fuera el *know how* expreseamente **(139)** .

Al momento presente, el contenido del incentivo, reducción por explotación de propiedad intelectual o industrial, es el siguiente:

1. Carácter de la reducción

Consiste en una reducción de la base imponible del IS.

2. Porcentaje de reducción:

70 por 100 de las rentas correspondientes a la explotación mediante la cesión a terceros del derecho de uso o explotación de la propiedad intelectual o industrial de la entidad, siempre que tal cesión se realice con carácter temporal y no implique la enajenación de los elementos patrimoniales correspondientes, y:

a) la propiedad intelectual o industrial haya sido desarrollada por la propia entidad o mediante subcontratación con terceros no vinculados.

b) en el caso de que la propiedad intelectual o industrial haya sido parcialmente adquirida o desarrollada mediante subcontratación con empresas vinculadas, siempre que la proporción del gasto incurrido a través de dicha adquisición o subcontratación no supere el 30 por ciento del gasto relacionado directamente con el desarrollo de la propiedad intelectual o industrial por la propia entidad o mediante subcontratación con terceros no vinculados.

En este segundo caso, si se supera el 30 por 100, la no integración en la base imponible se reducirá proporcionalmente en el porcentaje que represente el exceso sobre el importe total de los gastos incurridos. Ello puede dar lugar a un porcentaje de reducción diferente del 70 por 100.

Reglamentariamente podrán determinarse cuales son los gastos que se entienden que no se encuentran directamente relacionados con el desarrollo de la propiedad intelectual o industrial.

3. Base de la reducción

Las rentas sobre las que se aplica el porcentaje para hallar el importe de la reducción estarán constituidas por la diferencia positiva entre los ingresos del ejercicio procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de los activos y las cantidades que sean deducidas como amortizaciones del inmovilizado intangible **(140)** y aquellos gastos del ejercicio directamente relacionados con el activo cedido.

4. Intangibles cedidos que exclusivamente dan derecho a la reducción:

Exclusivamente darán derecho a la reducción las rentas procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de patentes, modelos de utilidad, certificados complementarios de protección de medicamentos y de productos fitosanitarios, o *software* avanzado registrado que haya sido obtenido como resultado de proyectos de investigación y desarrollo.

5. Intangibles cedidos que en ningún caso dan derecho a la reducción

En particular, en ningún caso darán derecho a dicha reducción las rentas procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de marcas, obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de derechos personales susceptibles de cesión, como los derechos de imagen, de equipos industriales, comerciales o científicos, de planos, fórmulas o procedimientos secretos, de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, de dibujos o modelos o programas informáticos distintos de los referidos en el párrafo anterior, ni de cualquier otro derecho o activo distinto de los señalados en el mismo.

6. Requisitos de la reducción

a) Que el cesionario utilice los derechos de uso o de explotación en el desarrollo de una actividad económica y que los resultados de esa utilización no se materialicen en la entrega de bienes o prestación de servicios por el cesionario que generen gastos fiscalmente deducibles en la entidad cedente, siempre que, en este último caso, dicha entidad esté vinculada con el cesionario.

b) Que el cesionario no resida en un país o territorio de nula tributación o considerado como paraíso fiscal, excepto que resida en un Estado miembro de la Unión Europea y el contribuyente acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades económicas.

c) Cuando un mismo contrato de cesión incluya prestaciones accesorias de servicios deberá diferenciarse en dicho contrato la contraprestación correspondiente a las mismas.

d) Que la entidad cedente disponga de los registros contables necesarios para poder determinar los ingresos y gastos directos correspondientes a los activos objeto de cesión.

7. Deducción para evitar la doble imposición

La reducción deberá tenerse en cuenta a efectos de la determinación del importe de la cuota íntegra que corresponda pagar por el IS por la renta incluida en la base imponible **(141)** .

8. Compensación de rentas negativas

a) Rentas negativas **(142)** integradas en la base imponible de períodos anteriores sin la aplicación del coeficiente:

Si en períodos impositivos anteriores se hubieran integrado en la base imponible rentas de importe negativo sin la aplicación del coeficiente que corresponda, se integrará en la base imponible el 100 por 100 del importe de la renta positiva obtenida en el período impositivo hasta la cuantía correspondiente a las rentas negativas de períodos impositivos anteriores, pudiendo aplicar el coeficiente de integración al exceso **(143)** .

La reducción deberá tenerse en cuenta a efectos de la determinación del importe de la cuota íntegra que corresponda pagar por el IS por la renta incluida en la base imponible

b) Renta negativa del período impositivo y el contribuyente hubiera aplicado la reducción prevista en períodos impositivos anteriores:

Esta renta negativa se integrará en la base imponible mediante la aplicación de idéntico coeficiente que el que resulte de aplicación **(144)** .

Esta integración de la renta negativa reducida se aplicará hasta tanto el importe de las rentas negativas a integrar en la base imponible no supere el importe de las rentas positivas que se hayan integrado en la base imponible en períodos impositivos anteriores aplicando la reducción correspondiente. El exceso, en su caso, se integrará en la base imponible en la totalidad de su importe, resultando de aplicación, en su caso, en períodos impositivos posteriores lo previsto para las rentas negativas integradas en la base imponible de períodos anteriores sin la aplicación del coeficiente.

En Navarra el régimen de *patent box* ha evolucionado a caballo de la normativa del TRC y de los TTHHPV.

Se incorporó, con efectos a partir de 1 de enero de 2008, al artículo 37 de la Ley Foral 24/1996, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades **(145)** , como la «*No inclusión en la base imponible de ingresos procedentes de determinados activos intangibles*», con un contenido equivalente al del TRC e igualmente condicionado a su compatibilidad con el ordenamiento comunitario **(146)** . Y siguió la estela del TRC en la primera reforma del régimen, con efectos para las cesiones de activos intangibles que se realizaran a partir del 29 de septiembre de 2013, sustituyendo el anterior título del artículo 37 por el de Reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles **(147)** .

El citado precepto, con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2015, se modificó, el beneficio fiscal pasó a denominarse Reducción por explotación de la propiedad industrial o intelectual e incorporó el contenido de la regulación de los TTTHHPV, incluido el *auto patent box o patent box interno* **(148)** .

Como es ya sabido, en 2016 tiene lugar en todos los territorios la principal reforma de este régimen para cumplir los compromisos asumidos en la Acción 5 del Plan de acción BEPS y los acuerdos sobre esta materia del Foro sobre Prácticas Fiscales Perjudiciales de la OCDE y del Grupo de Código de Conducta en materia de fiscalidad de las empresas del ECOFIN.

Pues bien, la adaptación de la legislación navarra recala en el artículo 39 de la nueva Ley Foral 26/2016, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades **(149)** (LFIS), y, con efectos retroactivos a partir de 1 de julio de 2016 **(150)** , pasa a regular de modo semejante a la del TRC la cuantificación del incentivo fiscal utilizando la misma fórmula para determinar el porcentaje de reducción aplicable, si bien el porcentaje a girar sobre coeficiente pasa a ser del 70 por 100 en lugar del 60 por ciento del TRC.

La nueva LFIS mantiene la aplicación del régimen para las rentas provenientes de los mismos intangibles incentivables, entre los que incluye la cesión de otros activos con funcionalidades equivalentes a los modelos de utilidad susceptibles de protección en el ámbito de la propiedad industrial **(151)** , de programas de ordenador que formen parte o representen la implementación de los activos incluidos **(152)** y de los diseños industriales, pero suprime el incentivo del *auto patent box* o patent box interno que ha sobrevivido en Bizkaia y Álava.

A la vez, incorpora un mecanismo de compensación de rentas negativas equivalente al de los TTHHPV para evitar el exceso de aprovechamiento fiscal de la deducción que la inclusión íntegra de las rentas negativas en la base imponible supone respecto de las rentas positivas objeto de reducción **(153)** . El mecanismo lo extiende a las rentas derivadas de la trasmisión de los activos intangibles, si previamente su explotación o uso hubiera sido objeto de cesión y a las rentas obtenidas en la cesión que se les hubiera aplicado la reducción **(154)** .

Al igual que en el TRC posibilita la formulación de acuerdos previos de calificación de activos intangibles como pertenecientes a alguna de las categorías previstas y de valoración de los ingresos procedentes de la cesión **(155)** .

Finalmente, se establece el régimen transitorio en dos etapas.

En una primera, la LFIS **(156)** dispone que las cesiones del derecho de uso o de explotación de la propiedad industrial o intelectual de la entidad que se hubieran formalizado hasta 30 de junio de 2016, podrían optar por aplicar, hasta el 30 de junio de 2021, el régimen establecido en el artículo 37 de la Ley Foral 24/1996, en su redacción vigente a 30 de junio de 2016, debiéndose ejercitar la opción al cumplimentar la declaración del IS correspondiente al primer período impositivo que se iniciara a partir del 1 de enero de 2016.

En la segunda, a raíz de los nuevos acuerdos y directrices de la OCDE y del ECOFIN, ya referidos, se trata, por un lado, de limitar la aplicación del régimen transitorio solo hasta el 31 de diciembre de 2016, en el caso de la cesión de determinados activos de la propiedad intelectual o industrial que hubieran sido adquiridos a partir del 1 de enero de 2016 a entidades vinculadas, con el objeto de evitar que algunos activos se hubieran adquirido en el período de los seis meses anteriores al 30 de junio de 2016 con el único objetivo de aprovecharse del beneficioso régimen transitorio que en condiciones normales no hubieran podido aplicar. Y, por otro, de precisar que la prohibición de aplicar el régimen transitorio se producirá salvo que la transmisión de los activos se hubiese realizado por motivos económicos válidos y que la transmitente también hubiese podido aplicar este régimen transitorio u otro similar **(157)** .

A tales fines, se modifica el régimen transitorio de la primera etapa y se establece que las cesiones del derecho de uso o de explotación de la propiedad industrial o intelectual de la entidad que se hubieran formalizado hasta el 30 de junio de 2016 podrán optar por aplicar, hasta el 30 de junio de 2021, el régimen establecido en el artículo 37 de la derogada Ley Foral 24/1996 del IS, en su redacción vigente a 30 de junio de 2016. La opción se debería ejercitar al cumplimentar la declaración del IS correspondiente al primer período impositivo que se iniciara a partir del 1 de enero de 2016. En el supuesto de que la propiedad intelectual o industrial objeto de cesión hubiera sido adquirida a partir del 1 de enero de 2016 a entidades vinculadas, solo podrá aplicarse este régimen transitorio hasta el 31 de diciembre de 2016, salvo que la transmisión se hubiese realizado por motivos económicos válidos y la transmitente también hubiese podido aplicar este régimen transitorio u otro similar **(158)** .

2.7. Imposición de salida (*exit tax*)

La regulación de la imposición de salida, por cambios de residencia y cese de establecimientos permanentes, en el País Vasco desde 1997 **(159)** , ha estado presente en las respectivas NNFFIS de cada territorio, al igual que desde 1998 **(160)** en Navarra en sus leyes forales del IS.

Los supuestos comprendidos han consistido, al igual que en TRC, en la integración en la base imponible del IS de la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor contable de los elementos patrimoniales a) propiedad de una entidad que traslada su residencia fuera del territorio español, excepto que dichos elementos patrimoniales queden afectados a un establecimiento permanente de la mencionada entidad, situado en el territorio español (en cuyo caso se valoran por los mismos valores que tenían en la entidad transmitente antes de realizarse la operación, manteniéndose igualmente la fecha de adquisición de la entidad transmitente); b) los que estén afectos a un establecimiento permanente situado en territorio español que cesa en su actividad; y c) los que estando previamente afectos a un establecimiento permanente situado en territorio español son transferidos al extranjero **(161)** .

Al igual que en TRC, la normativa de los territorios forales incluyeron un mecanismo de diferimiento del pago del impuesto de salida, cuando el traslado de residencia se realice o los elementos afectos a un establecimiento permanente situado en territorio español se transfieran a otro Estado miembro de la Unión Europea, dando opción al contribuyente de diferir, total o parcialmente, el pago de la cuota correspondiente hasta el momento en que los citados elementos patrimoniales hayan sido transmitidos a un tercero, se hayan afectado a un establecimiento permanente situado fuera de la Unión Europea o hayan sido dados de baja en el balance de la entidad. Este diferimiento se sujeta a: a) la presentación de una relación individualizada de los elementos patrimoniales afectados en la que conste su valor contable y el importe de la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor contable de cada uno de ellos, así como el importe de la parte de cuota íntegra resultante correspondiente a cada uno; b) otorgamiento de garantías mediante aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución para el cobro de la cuota hasta el importe cuyo pago haya optado el contribuyente por diferir en las condiciones establecidas en este apartado, más un 30 por 100 que sirva para garantizar los intereses de demora y, en su caso, los costes de recaudación en que pudiera incurrirse; c) la presentación anualmente de una declaración en la que se relacione la situación de cada uno de los elementos patrimoniales, los importes diferidos y la fecha, en su caso, de transmisión a tercero o afectación a un establecimiento fuera de la UE o dados de baja del balance. En estos casos, el contribuyente ingresará junto con la declaración el importe de la cuota diferida que corresponda, más sus correspondientes intereses de demora. El contribuyente podrá solicitar que se reduzca la garantía prestada en aplicación en la proporción que represente el pago realizado sobre el total de la cuota diferida.

Este mecanismo de diferimiento, que sigue vigente en el TRC y en Navarra, sin embargo ha sido sustituido en los TTHHPV **(162)** por el de fraccionamiento previsto en la Directiva ATAD.

El mecanismo de fraccionamiento tal y como queda regulado por las NNFFIS presenta estas características:

A) Casos de aplicación

1. Traslado de residencia y transferencia de los elementos afectos a un establecimiento permanente situado en territorio español a otro Estado miembro de la Unión Europea.

2. Traslado de residencia y transferencia de los elementos afectos a un establecimiento permanente situado en territorio español a otro Estado del Espacio Económico Europeo en el caso de que tal Estado haya celebrado un acuerdo con el Reino de España o con la Unión Europea sobre asistencia mutua en materia de cobro de créditos tributarios que sea equivalente a la asistencia mutua prevista en la Directiva 2010/24/UE, del Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas.

B) Derecho de fraccionamiento

El contribuyente podrá optar por diferir el pago de la cuota correspondiente del impuesto de salida fraccionándolo a lo largo de los períodos impositivos que concluyan en los cinco años inmediatos y sucesivos.

C) Condiciones

a) El contribuyente debe presentar una relación individualizada de tales elementos patrimoniales respecto de los que resulta de aplicación la imposición de salida en la que conste el valor contable de los mismos y el importe de la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor contable de cada uno de ellos, así como el importe de la parte de cuota íntegra resultante correspondiente a cada uno.

Esta relación la deberá presentar junto con la última autoliquidación del IS a declarar o con la que corresponda al período impositivo en el que se produzca la transferencia al extranjero de los elementos patrimoniales previamente afectos a un establecimiento permanente situado en territorio español.

b) Garantizar mediante aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución el cobro de la cuota hasta el importe cuyo pago haya optado por fraccionar en las condiciones exigidas, siempre que exista un riesgo demostrable y real de impago.

En caso de fraccionamiento, el contribuyente ingresará la quinta parte de la cuota fraccionada, más sus correspondientes intereses de demora, junto con la autoliquidación del IS de cada uno de los períodos impositivos afectados.

El contribuyente podrá solicitar que se reduzca la garantía prestada en la proporción que represente el pago realizado sobre el total de la cuota diferida.

D) Exigencia de la totalidad de la cuota fraccionada pendiente más intereses de demora

Será exigible la totalidad de la cuota fraccionada restante, junto con los intereses de demora correspondientes, en los supuestos en los que los elementos patrimoniales hayan sido transmitidos a un tercero, se hayan afectado a un establecimiento permanente situado fuera de la Unión Europea o hayan sido dados de baja en el balance de la entidad.

En tales casos, el contribuyente ingresará junto con la autoliquidación del IS del período impositivo en que se produzcan dichas circunstancias, el importe de las cuotas fraccionadas restantes, junto con los intereses de demora correspondientes, que se corresponda con los elementos patrimoniales respecto a los que se hayan producido en ese período impositivo las circunstancias mencionadas.

Para adaptar por completo el artículo 5 de la Directiva ATAD, el plazo se extiende hasta 31 de diciembre de 2019 para aplicarlo a partir de 1 de enero de 2020.

Notas

(1) Este trabajo es la segunda parte de otro en cuya primera, no publicada todavía, se repasan las prácticas y los escenarios en que se produce el fenómeno de la erosión de las bases imponibles de la imposición sobre las entidades y el traslado de beneficios a territorios de baja o nula tributación, conocido por el acrónimo inglés BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), el plan de acción de la OCDE y el G20 para luchar contra las prácticas que lo producen, el paquete completo de medidas que lo integran, el Marco Inclusivo para la implementación y seguimiento del Proyecto BEPS, así como el examen de los estándares mínimos acordados, la modernización de las reglas fiscales internacionales, la convergencia progresiva en la adopción de medidas y el examen de los desafíos de la economía digital.

Ver Texto

(2) Preámbulo de la Ley 27/2014, apartado II, h).

«h) Lucha contra el fraude. Por último, aunque no por ello menos importante, resulta esencial incrementar las medidas que favorezcan una efectiva lucha contra el fraude fiscal, no solo a nivel interno sino en el ámbito de la fiscalidad internacional. Precisamente en este ámbito, los últimos trabajos elaborados por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico y materializados en los planes de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, constituyen una herramienta fundamental de análisis del fraude fiscal internacional. En este marco, la presente reforma anticipa medidas encaminadas a este objetivo, como es el caso del tratamiento de los híbridos, o las modificaciones realizadas en materia de transparencia fiscal internacional u operaciones vinculadas»

Ver Texto

(3) Véase también apartado Treinta del artículo único de la Ley 34/2015 que modifica el artículo 179.2 LGT a efectos de la exoneración de responsabilidad (*«2. Las acciones u omisiones tipificadas en las leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos: (...) A efectos de lo dispuesto en este apartado 2, en los supuestos a que se refiere el artículo 206 bis de esta Ley, no podrá considerarse, salvo prueba en contrario, que existe concurrencia ni de la diligencia debida en el cumplimiento de las obligaciones tributarias ni de la interpretación razonable de la norma señaladas en el párrafo anterior.»*

Ver Texto

(4) Disposición transitoria única de la Ley 34/2015.

Ver Texto

(5) Entró en vigor el día 12 de octubre de 2015 a los veinte días de su publicación en el BOE núm. 227 de 22/09/2015, según estableció su Disposición final duodécima. Entrada en vigor.

Ver Texto

(6) Descargable en el Portal de Transparencia http://transparencia.gob.es/transparencia/dam/jcr:8efdb75e-5f29-4dab-9e5c-77b1bfa8ac67/PAN-2018.pdf.

Ver Texto

(7) Vid Boletín Oficial de Las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, de 5 de abril de 2018, Serie A Proyectos de Ley, número 20-1, BOCG Senado, de 27 de junio de 2018, número 255 y BOE nº 161 de 4 de julio de 2018.

Ver Texto

(8) Tampoco constituye una calificación fiscal diferente propia de los instrumentos híbridos la de las acciones sin voto y acciones rescatables. La norma fiscal del Impuesto sobre Sociedades considera que mercantilmente representan participaciones en el capital o fondos propios de entidades y se separa de la norma contable para la que tienen la consideración de pasivo financiero, optando por atribuirles fiscalmente a estos instrumentos el tratamiento fiscal que corresponde a cualquier participación en el capital o fondos propios de entidades.

Dice el Preámbulo III, 1, letra d, párrafo segundo primer inciso: «*En primer lugar, la norma fiscal se separa de la contabilidad en aquellos instrumentos financieros que mercantilmente representan participaciones en el capital o fondos propios de entidades, y, sin embargo, contablemente tienen la consideración de pasivo financiero. En estos supuestos, la normativa fiscal opta por atribuir a estos instrumentos el tratamiento fiscal que corresponde a cualquier participación en el capital o fondos propios de entidades, con independencia de que la contabilidad altere dicha naturaleza, como pudiera ocurrir con las acciones sin voto o las acciones rescatables.»*

Ver Texto

(9) Preámbulo III, 1, letra d), párrafo segundo:

«Asimismo, se atrae al tratamiento fiscal de la financiación propia a los préstamos participativos otorgados por entidades pertenecientes al mismo grupo de sociedades, equiparando el tratamiento fiscal que corresponde a la financiación vía aportaciones a los fondos propios o vía préstamo participativo dentro de un grupo mercantil.»

Ver Texto

(10) «*Artículo 15. Gastos no deducibles*

No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

a) Los que representen una retribución de los fondos propios.

A los efectos de lo previsto en esta Ley, tendrá la consideración de retribución de fondos propios, la correspondiente a los valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades, con independencia de su consideración contable.

Asimismo, tendrán la consideración de retribución de fondos propios la correspondiente a los préstamos participativos otorgados por entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.»

Ver Texto

(11) Vid en particular artículos 6 LIS, 37 TRLIRNR para la posible formación de entidades híbridas por efecto de normas de atribución de rentas.

Ver Texto

(12) LIS, Preámbulo III, 1, letra d), párrafo tercero segundo inciso.

Ver Texto

(13) La denominada cláusula *switch-over* figuraba en el artículo 6 de la propuesta de Directiva presentada el día 28 de enero de 2016. De acuerdo con esta cláusula, los Estados miembros no debían considerar exentos los ingresos de un sujeto pasivo procedentes de terceros Estados en concepto de distribución de dividendos o por enajenación de participaciones en una filial residente en un tercer Estado, o en concepto de beneficios de un EP situado en un tercer Estado, en los casos en que en el país de residencia de la filial o el EP los beneficios estén sujetos a un tipo impositivo inferior al 40% del tipo que resultaría de aplicación en el Estado miembro de residencia del sujeto pasivo. En estos casos, los Estados miembros gravarían los ingresos de origen extranjero, aunque reconociendo una deducción por el impuesto abonado en el tercer Estado. La cláusula se ha caído del texto aprobado por la oposición de algunos Estados miembros porque entendía que afectaría negativamente a la competitividad de las empresas europeas con inversiones en el extranjero, por ejemplo, en supuestos en los que el país destino de la inversión hubiera decidido gravar los beneficios obtenidos por sociedades residentes a un tipo inferior al exigido por la cláusula de inversión, las empresas matrices europeas podrían encontrase en desventaja con respecto a las de otras jurisdicciones que sí aplicaran el método de exención sobre los dividendos y plusvalías procedentes de esa jurisdicción de baja tributación. Asimismo, se penalizaría la repatriación de capitales al verse estos sometidos a imposición adicional al ser recibidos por la sociedad matriz, dificultando por lo tanto su libre circulación.

Ver Texto

(14) LIS Preámbulo III, 2, párrafo segundo: «*La presente Ley incorpora un régimen de exención general para participaciones significativas, aplicable tanto en el ámbito interno como internacional, eliminando en este segundo ámbito el requisito relativo a la realización de actividad económica, si bien se incorpora un requisito de tributación mínima que se establece en el 10 por ciento de tipo nominal, entendiéndose cumplido este requisito en el supuesto de países con los que se haya suscrito un Convenio para evitar la doble imposición internacional.»*

Ver Texto

(15) Si bien la Exposición de Motivos justifica, con carácter general, la medida de limitación de la deducibilidad de los gastos financieros en las tendencias legislativas del entorno internacional (*«…la limitación que se introduce en relación con la deducción de gastos financieros, teniendo en cuenta que la reforma aquí recogida se asemeja a la tendencia legislativa en Estados de nuestro entorno económico»)*, sin embargo, a reglón seguido, declara otras exigencias más pragmáticas en consonancia con las regularizaciones que la Administración tributaria venía practicando de las operaciones de compras apalancadas de participaciones dentro del grupo seguidas de procesos de reestructuraciones societarias: *«En concreto, se establece el carácter no deducible para aquellos gastos financieros generados en el seno de un grupo mercantil, y destinados a la realización de determinadas operaciones entre entidades que pertenecen al mismo grupo, respecto de los cuales se venía reaccionando por parte de la Administración Tributaria cuando no se apreciaba la concurrencia de motivos económicos válidos. En consonancia con lo anterior, este precepto permite su inaplicabilidad, en la medida en que las operaciones sean razonables desde la perspectiva económica, como pueden ser supuestos de reestructuración dentro del grupo, consecuencia directa de una adquisición a terceros, o bien aquellos supuestos en que se produce una auténtica gestión de las entidades participadas adquiridas desde el territorio español.»*

Ver Texto

(16) EL art. 26.3 del Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, modifica, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2012, el apartado 5 y añade el 6 al artículo 20 TRLIS.

Ver Texto

(17) En la Directiva (UE) 2016/1164 ATAD se determina que «se podrá otorgar al contribuyente el derecho a deducir íntegramente los costes de endeudamiento excedentarios si el contribuyente es una entidad aislada, es decir, un contribuyente que no forme parte de un grupo consolidado a efectos de contabilidad financiera y que no tenga ninguna empresa asociada ni establecimiento permanente (artículo 4.3, b).

Ver Texto

(18) Los gastos financieros netos vienen constituidos por el exceso de gastos financieros respecto de los ingresos derivados de la cesión a terceros de capitales propios devengados en el período impositivo, excluidos gastos financieros no deducibles por deudas con entidades del grupo para adquisición de participaciones a otras entidades del grupo (art. 20.1, párrafo segundo, TRLIS)

Ver Texto

(19) El beneficio operativo se determinará a partir del resultado de explotación de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio determinado de acuerdo con el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, eliminando la amortización del inmovilizado, la imputación de subvenciones de inmovilizado no

financiero y otras, el deterioro y resultado por enajenaciones de inmovilizado, y adicionando los ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio, siempre que se correspondan con dividendos o participaciones en beneficios de entidades en las que, o bien el porcentaje de participación, directo o indirecto, sea al menos el 5 por ciento, o bien el valor de adquisición de la participación sea superior a 6 (TRLIS)/ 20 (LIS) millones de euros, excepto que dichas participaciones hayan sido adquiridas con deudas cuyos gastos financieros no resulten deducibles por haber sido contraídos por deudas con entidades del grupo para adquisición de participaciones a otras entidades del grupo (párrafo tercero artículo 20.1 y 14.1.h TRLIS y 16.1 y 15.1.h LIS). El beneficio operativo viene a equivaler, con determinados ajustes contenidos en la LIS, al EBITDA, acrónimo de *Earnings Before Interest Taxes Depreciations and Amortizations*, contemplado en la Directiva ATAD.

Ver Texto

(20) Si el período impositivo de la entidad tuviera una duración inferior al año, el importe de 1 millón de euros será el resultado de multiplicarlo por la proporción existente entre la duración del período impositivo respecto del año.

Ver Texto

(21) Tres millones en la Directiva ATAD (regla del *minimis rule* recomendada por la Acción 4 BEPS que tiene por objeto que las PYMES queden de hecho excluidas de la limitación).

Ver Texto

(22) Véase el Preámbulo, III, 1, letra f) y el articulo 26.1 LIS.

Ver Texto

(23) Acoge las sugerencias de la Acción 4 BEPS (*carry forward o disallowed interest*).

Ver Texto

(24) Artículo 20.6 TRLIS después de la modificación del Real Decreto-ley 20/2012.

Ver Texto

(25) Redacción dada por el Real Decreto-ley 12/2012.

Ver Texto

(26) Redacción dada por el Real Decreto-ley 20/2012 y que permanece en la LIS. En la LIS desaparece la regla relativa a estas entidades en el caso de que tributaran en el régimen de consolidación fiscal conjuntamente con otras entidades que no tuvieran esta consideración, para las que el límite establecido se calcularía teniendo en cuenta el beneficio operativo y los gastos financieros netos de estas últimas entidades.

Ver Texto

(27) Cuando (i) el Estado en cuestión ha establecido reglas especiales limitativas de la deducibilidad del gasto financiero que complementan a la regla general o (ii) no se ha establecido una segunda vía para la deducibilidad de los gastos financieros netos en función del nivel de endeudamiento con terceros del grupo al que la sociedad pertenece.

Ver Texto

(28) Se trata de salir al paso de las compras de acciones apalancadas (*leveraged buyouts*) utilizando una sociedad vehículo a la que se inyectaba deuda para adquirir luego la sociedad objetivo y fusionarlas. La sociedad objetivo, normalmente con actividad económica y beneficios operativos suficientes permitía la deducción de los gastos financieros de la deuda contraída para adquirirla.

Ver Texto

(29) En esta limitación adicional no entra en juego la posibilidad de deducir en cualquier caso un millón de euros.

Ver Texto

(30) Sobre la evolución de los regímenes de Patent Box de los Territorios Históricos del País Vasco, vid «*Roadmap to BEPS y los sistemas tributarios de los Territorios Históricos del País Vasco*» , de Gemma Martínez Bárbara, Gaceta Tributaria del País Vasco, ZERGAK, nº 53, 2017, páginas 133 a 136.

Ver Texto

(31) Después de haber sido derogado por la disposición derogatoria 2.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre (supresión de la deducción por inversiones para la implantación de empresas en el extranjero), el artículo 23 del TRLIS (Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo) fue utilizado/añadido para introducir este régimen preferencial de reducción de ingresos procedentes de determinados activos intangibles por la disposición adicional 8.1.8 de la Ley 16/2007, de 4 de julio.

Ver Texto

(32) Quedaban excluidos el derecho de uso o de explotación de marcas, obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de derechos personales susceptibles de cesión, como los derechos de imagen, de programas informáticos, equipos industriales, comerciales o científicos, ni de cualquier otro derecho o activo distinto.

Ver Texto

(33) Disposición adicional 9 de la Ley 16/2007, de 4 de julio.

Ver Texto

(34) Preámbulo II de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización. El artículo 26.2 de esta ley redacta de nuevo el artículo 23 TRLIS. Esta modificación surte efectos para las cesiones de activos intangibles que se realicen a partir del 29 de septiembre de 2013, según establece la disposición final 13.e.

Ver Texto

(35) Por rentas de la cesión de activos intangibles se entiende la diferencia positiva entre los ingresos del ejercicio procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de los activos, y las cantidades que sean deducidas en el mismo por amortizaciones o pérdida del valor del inmovilizado intangible de vida definida o indefinida, por deterioros, y por aquellos gastos del ejercicio directamente relacionados con el activo cedido. En caso de intangibles no reconocidos en el balance de la entidad, se entenderá por rentas el 80 por ciento de los ingresos procedentes de la cesión de aquello (artículo 23.2). Esta estimación forfetaria de la renta reducible desaparece en la reforma del impuesto llevada a cabo por la Ley 27/2014.

Ver Texto

(36) «…que no formen parte de un grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.»

Ver Texto

(37) Esta reducción es incompatible con la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.

Ver Texto

(38) Ministerio de Economía y Empresa (artículo 16 Real Decreto 355/2018, de 6 de junio, por el que se reestructuran los departamentos ministeriales, BOE nº 138 de 7 de junio).

Ver Texto

(39) Ambos acuerdos previos está sujetos al régimen de desestimación por silencio.

Ver Texto

(40) Vid Artículo 23 TRLIS redactado por Disposición adicional octava. Ocho de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, y Disposición transitoria cuadragésima. Régimen transitorio de la reducción de ingresos procedentes de determinados activos intangibles, añadida al TRLIS por el artículo 26.4 de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización.

Ver Texto

(41) Artículo 62 Reducción de las rentas procedentes de determinados intangibles, párrafo primero, de la Ley 48/2015, de 29 de octubre, Presupuestos Generales del Estado para el año 2016. Modifica los apartados 1, 2 y 3 del artículo 23 LIS y reenumera los restantes.

Ver Texto

(42) Artículo 64. Régimen transitorio de la reducción de ingresos procedentes de determinados activos intangibles, que modifica la Disposición transitoria vigésima Régimen transitorio de la reducción de ingresos procedentes de determinados activos intangibles de la LIS.

Ver Texto

(43) Artículo 65.2 y 18.3 LIS.

Ver Texto

(44) Reproduce el régimen transitorio precedente de la Disposición transitoria vigésima de la Ley 27/2014 que remite a la redacción del artículo 23 TRLIS en la redacción dada al mismo por la Disposición adicional octava.1.ocho de la Ley 16/2007.

Ver Texto

(45) El texto ha sido aprobado por el Senado (BOCG Senado, 27 de junio de 2018, núm. 255).

Ver Texto

(46) Como medida cautelar se prevé que, a efectos de determinar el régimen de protección legal de tales activos intangibles, se estará a lo dispuesto en la normativa española, de la Unión Europea e internacional en materia de propiedad industrial e intelectual que resulte aplicable en territorio español.

Ver Texto

(47) En relación a los activos intangibles susceptibles de generar rentas acogibles a la reducción desaparece la referencia a que era con independencia de que el activo estuviera o no reconocido en el balance de la entidad.

Ver Texto

(48) Léanse el apartado VII del Preámbulo de la Ley 22/2013 y las Sentencias del TJUE de 29 de noviembre de 2011, C-371/10, National Grid Indus BV, de 25 de abril de 2013, C-64/11, Comisión vs. España, y la de 21 de mayo de 2015, C-657/13, Verder Labtec.

Ver Texto

(49) El artículo 5 de la Directiva abarca las circunstancias siguientes: a) cuando el contribuyente traslade activos desde su sede de dirección a su establecimiento permanente en otro Estado miembro o en un tercer país, en la medida en que, debido al traslado, el Estado miembro en el que se encuentra la sede ya no tenga derecho a gravar dichos activos; b) cuando el contribuyente traslade activos desde su establecimiento permanente en un Estado miembro a su sede de dirección o a otro establecimiento permanente en otro Estado miembro o en un tercer país, en la medida en que, debido al traslado, el Estado miembro en el que se encuentra el establecimiento permanente ya no tenga derecho a gravar dichos activos; c) cuando el contribuyente traslade su residencia fiscal a otro Estado miembro o a un tercer país, excepto en relación con aquellos activos que sigan estando vinculados de manera efectiva a un establecimiento permanente en el primer Estado miembro; d) cuando el contribuyente traslade la actividad realizada por su establecimiento permanente de un Estado miembro a otro o a un tercer país, en la medida en que, debido al traslado, el Estado miembro en el que se encuentra el establecimiento permanente ya no tenga derecho a gravar dichos activos.

Ver Texto

(50) Consecuencia de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 23 de enero de 2014, caso C-164/12, Desig for Media Communication, sobre tributación de salida de establecimientos permanentes en Alemania. La Directiva prevé que la exigencia de la deuda se producirá en caso de traslado posterior de los activos, cambios de residencia, quiebra o liquidación, o incumplimiento de obligaciones. También se regula la valoración de los activos.

Ver Texto

(51) Artículo 11.5 Directiva ATAD.

Ver Texto

(52) Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, modificado, a estos efectos, por el RD 1074/2017, de 29 de diciembre, BOE núm. 317, de 30 de diciembre de 2017, páginas 130677 a 130689.

Ver Texto

(53) Solo se expone la TFI en el Impuesto sobre Sociedades. En el IRPF con alcance similar se contiene la regulación dentro de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, artículo 91 modificado por el artículo 1.58 de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, (BOE núm. 288, de 28 de noviembre de 2014).

Ver Texto

(54)

Artículo 54. Tributación de los socio o partícipes de las Instituciones de Inversión Colectiva constituidas en países o territorios calificados como paraísos fiscales.

Ver Texto

(55) A los efectos de la TFI se entenderá que el grupo de sociedades a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio incluye las entidades multigrupo y asociadas en los términos de la legislación mercantil.

Ver Texto

(56) 4. No se imputarán las rentas previstas en esta, en el supuesto de valores derivados de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades que otorguen, al menos, el 5 por ciento del capital de una entidad y se posean durante un plazo mínimo de un año, con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, siempre que disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no cumpla los requisitos establecidos en el apartado 2 del artículo 5 de esta Ley.

En el supuesto de entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, los requisitos relativos al porcentaje de participación así como la existencia de una dirección y gestión de la participación se determinará teniendo en cuenta a todas las que formen parte del mismo.

Ver Texto

(57) Ídem véase nota anterior.

Ver Texto

(58) Para calcular la renta derivada de la transmisión de la participación, directa o indirecta, el valor de adquisición se incrementará en el importe de los beneficios sociales que, sin efectiva distribución, se correspondan con rentas que hubiesen sido imputadas a los socios como rentas de sus acciones o participaciones en el período de tiempo comprendido entre su adquisición y transmisión.

En el caso de entidades que tengan la consideración de entidad patrimonial, el valor de transmisión a computar será como mínimo, el valor del patrimonio neto que corresponda a los valores transmitidos resultante del último balance cerrado, una vez sustituido el valor contable de los activos por el valor que tendrían a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio o por el valor de mercado si éste fuere inferior.

Ver Texto

(59) La renta positiva derivada de la cesión a terceros de capitales propios se entenderá que proceden de la realización de actividades crediticias y financieras a que se refiere la letra g), cuando el cedente y el cesionario pertenezcan a un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, y los ingresos del cesionario procedan, al menos en el 85 por ciento, del ejercicio de actividades económicas.

Ver Texto

(60) Esta Directiva contiene una cláusula antiabuso que prohíbe a los Estados miembros que acuerden los beneficios contemplados en la Directiva a un arreglo o una serie de arreglos falseados, vistos todos los hechos y circunstancias pertinentes, por haberse establecido teniendo como propósito principal o uno de sus

propósitos principales la obtención de una ventaja fiscal que desvirtúe el objeto o la finalidad de la Directiva. Un arreglo puede estar constituido por más de una fase o parte. Un arreglo o una serie de arreglos se considerarán falseados en la medida en que no se hayan establecido por razones comerciales válidas que reflejen la realidad económica.

Ver Texto

(61) Mecanismos presentes en todos los ordenamientos como cláusulas generales antiabuso, para neutralizar esquemas de negocio que solo buscan una ventaja fiscal, sin responder a razones comerciales válidas que reflejen una actividad económica legítima.

Ver Texto

(62) Cláusula antielusión en los ordenamientos forales del País Vasco.

Ver Texto

(63) Reforma efectuada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE nº 227, 22/09/2015). Véanse los números 3, 29, 30 y 35 del Artículo único. La notificación al interesado de la remisión del expediente de conflicto en la aplicación de la norma tributaria a la Comisión consultiva interrumpe el cómputo del plazo del procedimiento inspector.

Ver Texto

(64)

Esta doctrina se utilizó en España por vez primera en la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de mayo de 1984 (Ar. 2800). En aplicación de los principios del abuso del derecho, la buena fe y el fraude de ley el Tribunal levantó el velo de una sociedad anónima «con el fin de evitar que al socaire de esa ficción o forma legal (…) se puedan perjudicar ya intereses privados o públicos o bien ser utilizada como camino del fraude».

Ver Texto

(65)

Artículo 7 del Código Civil.

Ver Texto

(66)