

ABOGADOS

ARAOZ & RUEDA



**Ley 27/2014, de 27 de noviembre,
del Impuesto sobre Sociedades**

ÍNDICE DE CUESTIONES

1. DEFINICIÓN DE ACTIVIDAD ECONÓMICA.
2. SUJETOS PASIVOS.
3. NUEVO CONCEPTO DE SOCIEDAD PATRIMONIAL.
4. IMPUTACIÓN TEMPORAL.
5. BASE IMPONIBLE.
6. TIPO DE GRAVAMEN.
7. BONIFICACIONES Y DEDUCCIONES.
8. DEDUCCIONES POR DOBLE IMPOSICIÓN.
9. OPERACIONES VINCULADAS.
10. REGÍMENES ESPECIALES.

1. DEFINICIÓN DE ACTIVIDAD ECONÓMICA (I)

- Se entenderá por actividad económica la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.
- De acuerdo con la Ley del IRPF se consideran rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. En particular, tienen esta consideración los rendimientos de las actividades extractivas, de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras, y el ejercicio de profesiones liberales, artísticas y deportivas.

1. DEFINICIÓN DE ACTIVIDAD ECONÓMICA (II)

- En el caso de arrendamiento de inmuebles, se entenderá que existe actividad económica, únicamente cuando para su ordenación se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y jornada completa. Se elimina el requisito del local afecto a la actividad de arrendamiento.
- Recepción del criterio de la Dirección General de Tributos: 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, el concepto de actividad económica se determinará teniendo en cuenta a todas las que formen parte del mismo.

1. DEFINICIÓN DE ACTIVIDAD ECONÓMICA (III)

- De este modo, respecto de la actividad económica en caso de arrendamiento de inmuebles, se produce una relajación de los requisitos exigidos, puesto que la nueva Ley del IS prevé expresamente que el único elemento necesario para calificar el arrendamiento de inmuebles como actividad económica es la concurrencia de, al menos, un empleado.
- El cumplimiento del requisito relativo al empleado exigido para determinar la existencia de actividad económica en sede de arrendamiento de inmuebles puede concurrir en cualquier entidad del grupo (no en IRPF).

2. SUJETOS PASIVOS (I)

- Se incorporan como contribuyentes del IS las Sociedades Civiles con objeto mercantil. Dificultad para concretar este objeto mercantil.
- Para la correcta adaptación del nuevo tratamiento fiscal se establece un régimen transitorio con el objeto de evitar situaciones tanto de doble imposición como de desimposición (DT 32). Por ejemplo:
 - Un dividendo procedente de una renta que haya sido previamente integrada no se imputa.
 - Las rentas devengadas durante el régimen de atribución de rentas pero no integradas se imputan.
- Se indica que en ningún caso, los cambios de criterio de imputación temporal consecuencia de la consideración de las sociedades civiles como contribuyentes en el IS a partir de 1 de enero de 2016 comportarán que algún gasto o ingreso quede sin computar o que se impute nuevamente en otro período impositivo.

2. SUJETOS PASIVOS (II)

- Se establece un régimen de valoración de los elementos patrimoniales de la entidad que se transforma. Se distingue entre las obligadas a llevar contabilidad y las que no.
- Cuando la sociedad civil hubiese tenido la obligación de llevar contabilidad:
 - a) La distribución de beneficios obtenidos en períodos impositivos en los que haya sido de aplicación el régimen de atribución de rentas, cualquiera que sea la entidad que reparta los beneficios obtenidos por las sociedades civiles, el momento en el que el reparto se realice y el régimen fiscal especial aplicable a las entidades en ese momento, recibirá el siguiente tratamiento:
 - 1.º Cuando el perceptor sea contribuyente del IRPF, no se integrarán en la base imponible. La distribución de dichos beneficios no estará sujeta a retención o ingreso a cuenta.
 - 2.º Cuando el perceptor sea un contribuyente del IS o del IRNR con establecimiento permanente, los beneficios percibidos no se integrarán en la base imponible. La distribución de dichos beneficios no estará sujeta a retención o ingreso a cuenta.
 - 3.º Cuando el perceptor sea un contribuyente del IRNR sin establecimiento permanente, los beneficios percibidos tendrán el tratamiento que les corresponda de acuerdo con lo establecido en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre no Residentes para estos contribuyentes.

2. SUJETOS PASIVOS (III)

b) Las rentas obtenidas en la transmisión de la participación en las sociedades civiles que se correspondan con reservas procedentes de beneficios no distribuidos obtenidos en ejercicios en los que haya sido de aplicación el régimen de atribución de rentas, cualquiera que sea la entidad cuyas participaciones se transmiten, el momento en el que se realiza la transmisión y el régimen fiscal especial aplicable a las entidades en ese momento, recibirán el siguiente tratamiento:

1.º Cuando el transmitente sea contribuyente del IRPF, se computará por la diferencia entre el valor de adquisición y de titularidad y el valor de transmisión de aquéllas.

2.º Cuando el transmitente sea un contribuyente del IS o del IRNR con establecimiento permanente, se aplicará lo dispuesto en esta Ley.

3.º Cuando el transmitente sea un contribuyente IRNR sin establecimiento permanente tendrá el tratamiento que le corresponda de acuerdo con lo establecido para estos contribuyentes en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

2. SUJETOS PASIVOS (IV)

- Cuando la sociedad civil no hubiese tenido la obligación de llevar contabilidad:
- Se entenderá que a 1 de enero de 2016, a efectos, fiscales, la totalidad de sus fondos propios están formados por aportaciones de los socios, con el límite de la diferencia entre el valor del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias y el pasivo exigible, salvo que se pruebe la existencia de otros elementos patrimoniales.

2. SUJETOS PASIVOS (V)

Régimen fiscal para la disolución y liquidación de sociedades civiles

- Supone básicamente la exención o diferimiento de impuestos:
 - La disolución y liquidación estará exenta del ITPyAJD, modalidad Operaciones Societarias.
 - No se devengará el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana por las adjudicaciones de inmuebles a socios, manteniéndose la antigüedad en los socios a efectos de futuras transmisiones.
 - Se regula el tratamiento de la transmisión de los activos y pasivos de la sociedad que se disuelve a sus socios en sus correspondientes IRPF, IRNR e Impuesto sobre Sociedades, en términos similares a los que se establecieron para las sociedades patrimoniales.

3. NUEVO CONCEPTO DE SOCIEDAD PATRIMONIAL (I)

- Se incorpora una definición de las entidades patrimoniales a los efectos de la LIS.
- Similitud general con la norma del Impuesto sobre el Patrimonio. Reducción temporal para la patrimonialidad sobrevenida.
- Se entenderá por entidad patrimonial aquella en la que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto a una actividad económica
- No se computarán, en su caso, el dinero o derechos de crédito procedentes de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas o valores no computables como elementos no afectos, que se haya realizado en el período impositivo o en los dos períodos impositivos anteriores:
 - Por tanto, el dinero o derechos de crédito procedentes tanto de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas como de valores no computables como elementos no afectos, computarán como activo compuesto por valores o elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas cuando se hayan realizado más allá de los dos periodos impositivos anteriores. Regla de patrimonialidad sobrevenida

3. NUEVO CONCEPTO DE SOCIEDAD PATRIMONIAL (II)

- A los efectos de determinar si existe actividad económica o bien un elemento patrimonial se encuentra afecto o no, la nueva Ley del IS se remite a la definición de actividad económica. Se entenderá por actividad económica la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.
- Se prevé que el valor del activo, de los valores y de los elementos patrimoniales no afectos a una actividad económica será el que deduzca de la media de los balances trimestrales del ejercicio de la entidad o, en caso de que sea una entidad dominante de un grupo según el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, de los balances consolidados.

3. NUEVO CONCEPTO DE SOCIEDAD PATRIMONIAL (III)

- No se computarán como elementos patrimoniales no afectos los que otorguen, al menos, el 5% del capital de una entidad y se posean durante un plazo mínimo de un año con la finalidad de dirigir la participación, siempre que se disponga de medios materiales y humanos y la entidad participada no sea patrimonial.
- También podrá poseerse la participación mínima del 5 por ciento a nivel de grupo, así como el período mínimo de participación.

3. NUEVO CONCEPTO DE SOCIEDAD PATRIMONIAL (IV)

➤ Patrimonialidad sobrevenida:

- Se restringe su aplicación, puesto que se establece expresamente que la misma solamente aplicará respecto al dinero o derechos de crédito procedentes de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas o determinados valores que se haya realizado en el período impositivo o en los dos períodos impositivos anteriores.
- Revisión continua de la composición del activo social, ya que la calificación como entidad patrimonial conllevaría las siguientes restricciones en IS:
 - Imposibilidad de aplicar la exención para evitar la doble imposición sobre plusvalías. A la parte de las rentas derivadas de la transmisión de la participación en una entidad que tenga la consideración de entidad patrimonial, que no se corresponda con un incremento neto de beneficios no distribuidos (fondo de comercio/plusvalías tácitas) generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación, no se le aplicará la exención.
 - Imposibilidad de compensación de BINs en caso de cambio accionarial.
 - Imposibilidad de aplicar el tipo de gravamen reducido del 15% para entidades de nueva creación.
 - Imposibilidad de aplicar el régimen de entidades de reducida dimensión.
 - Imposibilidad de aplicar el régimen ETVE.

4. IMPUTACIÓN TEMPORAL (I)

- En materia de imputación temporal, se actualiza el principio de devengo en consonancia con el recogido en el ámbito contable del Plan General de Contabilidad. Asimismo, la Ley recoge de manera expresa algo evidente, pero no regulado hasta ahora, en relación con la no integración en la base imponible de la reversión de aquellos gastos que no hubieran resultado fiscalmente deducibles.
- Se incorpora en criterio de exigibilidad en las operaciones a plazo: las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que sean exigibles los correspondientes cobros, excepto que la entidad decida aplicar el criterio del devengo:
 - Aplicación del criterio a todo tipo de operaciones a plazo (e.g. prestaciones de servicios).
 - No deducibilidad del deterioro de un crédito si no se ha integrado en la base imponible.

4. IMPUTACIÓN TEMPORAL (II)

- Diferimiento en la integración en la base imponible de las rentas negativas que pudieran generarse en la transmisión de elementos del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, intangibles y valores representativos de deuda, cuando dicha transmisión se realiza en el ámbito de un grupo de sociedades.
- Estas rentas negativas se imputarán en el período impositivo en que dichos elementos patrimoniales sean dados de baja en el balance de la entidad adquirente, sean transmitidos a terceros ajenos al referido grupo de sociedades, o bien cuando la entidad transmitente o la adquirente dejen de formar parte del mismo, es decir, cuando los activos salgan del grupo de empresas.
- En el caso de transmisión de acciones o participaciones o de establecimientos permanentes, las pérdidas que se hubieran obtenido en la transmisión intragrupo, se minorarán en el importe de las rentas positivas obtenidas en la transmisión a terceros, salvo que se pruebe que éstas han tributado efectivamente a un tipo de gravamen de, al menos, un 10%.

5. BASE IMPONIBLE. AMORTIZACIONES (I)

- Es relevante la **simplificación que se realiza en las tablas de amortización**, reduciéndose su complejidad, con unas tablas más actualizadas y de mejor aplicación práctica. No obstante, el tratamiento de las amortizaciones sigue siendo flexible en cuanto a la posibilidad de aplicar diferentes métodos de amortización.
- **Se elimina el límite anual máximo fijado para la deducibilidad de la amortización de los elementos de inmovilizado intangible con vida útil definida así como los requisitos que debían cumplir** (adquisición a título oneroso y que la entidad adquirente y transmitente no formaran parte de un grupo de sociedades del artículo 42 del Código de Comercio). El nuevo artículo establece que el inmovilizado intangible con vida útil definida se amortizará atendiendo a la duración de la misma.
- Para adquisiciones anteriores a la entrada en vigor de la nueva Ley del IS: 10 años.

5. BASE IMPONIBLE. AMORTIZACIONES (II)

- **Se mantiene los distintos supuestos tradicionales de libertad de amortización**, con excepción del caso de los activos mineros. En el mencionado artículo se destaca, por encima de todos, el vinculado a la actividad de I+D+i y se introduce un nuevo supuesto de libertad de amortización para los elementos del inmovilizado material nuevos, cuyo valor unitario no exceda de 300 euros, hasta el límite de 25.000 euros referido al período impositivo.
- **La Nueva LIS establece la deducibilidad del precio de adquisición del activo intangible de vida útil indefinida**, incluyendo el fondo de comercio, con el límite anual máximo del 5%, con independencia de su imputación contable o de la naturaleza del transmitente. No obstante, como en el caso anterior, el régimen transitorio impide la aplicación de este régimen respecto de los elementos adquiridos a entidades del grupo antes de 1 de enero de 2015 (y con independencia de si la transmitente lo había adquirido previamente a no vinculadas).
- **Libertad de amortización de elementos adquiridos antes del 31 de marzo de 2012**: Los contribuyentes que hubieran realizado inversiones hasta la entrada en vigor del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, y tengan cantidades pendientes de aplicar, correspondientes a la libertad de amortización, podrán aplicar dichas cantidades en las condiciones establecidas por la normativa reguladora de este incentivo fiscal.

5. BASE IMPONIBLE. AMORTIZACIONES (III)

➤ **Deducción por reversión de medidas temporales:**

➤ Los contribuyentes que tributen al tipo general (o al previsto para entidades de nueva creación) y a quienes les haya resultado de aplicación la limitación del 30% a las amortizaciones, tendrán derecho a una deducción en la cuota del 5% de las cantidades que integren derivadas de las amortizaciones no deducidas en los periodos impositivos que se hayan iniciado en 2013 y 2014. Esta deducción será del 2% en los periodos impositivos que se inicien en 2015.

5. BASE IMPONIBLE. DETERIOROS (I)

- Conjuntamente con la no deducibilidad ya introducida en el año 2013 en relación con los correspondientes a valores representativos del capital o fondos propios de entidades, se establece como novedad, la no deducibilidad de cualquier tipo de deterioro correspondiente a otro tipo de activos, con la excepción de las existencias y de los créditos y partidas a cobrar.
- En concreto, se establece como novedad la no deducibilidad de las pérdidas por deterioro de los valores representativos de deuda, así como también del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangibles, incluido el fondo de comercio.
- Se admite la deducibilidad de los deterioros de existencias y de insolvencias de clientes (en las mismas condiciones que antes de la entrada en vigor de la nueva Ley del IS).

5. BASE IMPONIBLE. DETERIOROS (II)

- La Nueva LIS establece la deducibilidad del precio de adquisición del activo intangible de vida útil indefinida, incluyendo el fondo de comercio, con el límite anual máximo del 5%, con independencia de su imputación contable o de la naturaleza del transmitente. No obstante, como en el caso anterior, el régimen transitorio impide la aplicación de este régimen respecto de los elementos adquiridos a entidades del grupo antes de 1 de enero de 2015 (y con independencia de si la transmitente lo había adquirido previamente a no vinculadas).
- No obstante lo anterior, para 2015 la deducción fiscal del fondo de comercio de fusión (que subsiste bajo régimen transitorio para adquisiciones realizadas en periodos iniciados, para el transmitente, antes de 1 de enero de 2015) y del fondo de comercio general tendrá como límite máximo el 1% anual. La deducción del inmovilizado inmaterial con vida útil indefinida en 2015 tendrá como límite el 2% anual.
- Desaparece a partir de 1 de enero de 2015 la deducción fiscal del fondo de comercio financiero (artículo 12.5 TRLIS), pero se establece un régimen transitorio permitiendo la deducción respecto de las inversiones realizadas antes de 1 de enero de 2015 de acuerdo con lo establecido en la normativa anterior en vigor, manteniéndose para 2015 la deducción con un límite máximo de la centésima parte.

5. BASE IMPONIBLE. DETERIOROS (III)

- Restricción a la integración de gastos que hayan generado activos por impuesto diferidos (“DTA”):
 - Como excepción, sí serán deducibles, en determinados casos y con ciertas condiciones y límites, las dotaciones por deterioro de créditos u otros activos derivadas de insolvencias así como los correspondientes a sistemas de previsión social que hayan generado activos por impuesto diferidos (“DTA”). En estos casos, se integrarán en la base imponible de acuerdo con lo establecido en la Ley, con el límite del 70% de la base imponible positiva previa a su integración, a la aplicación de la reserva de capitalización y a la compensación de bases imponibles negativas.
 - No obstante, para 2015 se establece, en su lugar, un límite similar al existente para la compensación de bases imponibles negativas para las grandes empresas.
 - De forma adicional, se introduce un nuevo artículo regulando específicamente la conversión de los activos por impuesto diferido en crédito exigible (aplicable igualmente a los activos por impuesto diferido generados en periodos iniciados antes de 2015) .

5. BASE IMPONIBLE. DEDUCIBILIDAD DE GASTOS (I)

GASTOS DERIVADOS DE LA RETRIBUCIÓN DE LOS FONDOS PROPIOS

- Se especifican como gastos no deducibles por representar una retribución de fondos propios los siguientes:
 - La retribución de los valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades, con independencia de su consideración contable. Por ejemplo: acciones sin voto o acciones rescatables.
 - La retribución correspondiente a los préstamos participativos otorgados por entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.
 - De acuerdo con la DT 17, no resultará de aplicación a los préstamos participativos otorgados con anterioridad a 20 de junio de 2014.
 - Para evitar una doble imposición no deseada, la entidad prestamista de un contrato de préstamo participativo o la perceptora de las retribuciones de esos valores que no son considerados como gasto deducible, le otorgará el tratamiento de dividendo a esas cantidades, aplicando en su caso el régimen de exención previsto en la Nueva LIS.
 - La retribución de participaciones preferentes a que se refiere la disposición adicional primera de la Ley 10/2014 de ordenación, supervisión y solvencia de entidades de crédito se registrarán por lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 10 de esta Ley: se mantiene el régimen de deducción.

5. BASE IMPONIBLE. DEDUCIBILIDAD DE GASTOS (II)

RETRIBUCIÓN DE ADMINISTRADORES

- Se establece expresamente que las retribuciones a los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad, no están comprendidos en la letra que establece la no deducibilidad de los donativos o liberalidades. Por tanto, son gastos deducibles.

ATENCIONES A CLIENTES

- Los gastos por atenciones a clientes o proveedores, los que con arreglo a los usos y costumbres se efectúen con respecto al personal de la empresa, los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la venta de bienes y prestación de servicios y los que se hallen correlacionados con los ingresos son deducibles y no son considerados un donativo. No obstante, el gasto por atenciones a clientes será deducible hasta el límite del 1% del importe neto de la cifra de negocios del período impositivo.

5. BASE IMPONIBLE. DEDUCIBILIDAD DE GASTOS (III)

GASTOS DERIVADOS DE ACTUACIONES CONTRARIAS AL ORDENAMIENTO JURÍDICO

- Se introduce la no deducibilidad de los gastos derivados de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico. Por ejemplo:
 - Incentivos, descuentos, obsequios a profesionales sanitarios.
 - Publicidad de los juegos de suerte, envite o azar cuando se carezca de autorización.

INSTRUMENTOS HÍBRIDOS

- Se establece la no deducibilidad de 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%.

5. BASE IMPONIBLE. DEDUCIBILIDAD DE GASTOS (IV)

GASTOS FINANCIEROS

- El tratamiento fiscal de los gastos financieros fue objeto de una profunda reforma en el Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, que introdujo dos tipos de limitaciones.
- La primera de ellas estaba referida a la no deducibilidad de aquellos gastos financieros generados en el seno de un grupo mercantil destinados a la realización de determinadas operaciones (adquisiciones de sociedades del grupo, aportaciones de entidades del grupo) entre entidades que pertenecen al mismo grupo.
- No obstante, se salvaban aquellas operaciones que fueran 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.

5. BASE IMPONIBLE. DEDUCIBILIDAD DE GASTOS (V)

GASTOS FINANCIEROS

- Se mantiene la deducibilidad de los gastos financieros netos con el límite del 30% del beneficio operativo:
 - Para el cálculo del beneficio operativo, se exige una inversión mínima de 20 millones de euros, cuando la participación sea inferior al 5%, para que sus dividendos o participaciones en beneficios se puedan integrar en el beneficio operativo a efectos del cálculo del 30% (en lugar de los 6 millones de euros).
- Se elimina el periodo de 18 años para deducir los gastos financieros netos que excedan del límite establecido del 30% del beneficio operativo del ejercicio.

5. BASE IMPONIBLE. DEDUCIBILIDAD DE GASTOS (VI)

GASTOS FINANCIEROS

- Se prevé una limitación adicional en relación con los gastos financieros asociados a la adquisición de participaciones en entidades cuando, posteriormente, la entidad adquirida se incorpora al grupo de consolidación fiscal al que pertenece la adquirente o bien es objeto de una operación de reestructuración (fusión).
- Se busca evitar que la actividad de la entidad adquirida o cualquier otra que sea objeto de incorporación al grupo fiscal u objeto de reestructuración con la adquirente en los 4 años posteriores, soporte el gasto financiero derivado de su adquisición.
- No obstante, esta limitación no se aplicará cuando la deuda asociada a la adquisición de las participaciones no exceda del 70% del precio de adquisición, y se reduzca al menos, de manera proporcional durante un plazo de 8 años, hasta que alcance un nivel del 30% sobre el precio de adquisición.
- La limitación no es de aplicación a las operaciones de reestructuración realizadas con anterioridad a 20 de junio de 2014, ni a operaciones de reestructuración realizadas entre entidades pertenecientes al mismo grupo, ni tampoco a las entidades que se hayan incorporado a un grupo fiscal antes de la precitada fecha.
- Exceso: se podría compensar en los ejercicios posteriores con los mismos límites.

5. BASE IMPONIBLE. EXENCIÓN POR DOBLE IMPOSICIÓN (I)

- Consecuencia del dictamen de la Comisión Europea n.º 2010/4111, relativo al tratamiento fiscal de los dividendos.
- Equiparación del tratamiento de las rentas internas e internacionales estableciendo un régimen uniforme para los dividendos y plusvalías obtenidas en la transmisión de participaciones en entidades residentes y no residentes basado en un régimen de exención.
- **Requisitos para la exención en dividendos o participaciones en beneficios :**
 - Participación significativa: se exige una participación mínima de al menos el 5% o bien un valor de adquisición de la participación, directa o indirecta superior a 20 millones de euros.

5. BASE IMPONIBLE. EXENCIÓN POR DOBLE IMPOSICIÓN (II)

- Mantenimiento de la participación: ésta se deberá mantener ininterrumpidamente durante, al menos, un año, teniéndose en cuenta el periodo que haya estado poseída por alguna otra entidad de su grupo de sociedades definido conforme al artículo 42 del Código de Comercio.

- Regla especial para holdings y participación indirecta en filiales de segundo o ulterior nivel. Regla del 70% de los ingresos.
 - Si es holding: se habrá de mirar toda la cadena, salvo
 - Grupo
 - Participación 20 MM €
 - Si no es holding: sólo la participada

- Tributación mínima: En caso de participación en entidades no residentes, se exige que la 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%, con independencia de la aplicación de algún tipo de exención, bonificación, reducción o deducción.

5. BASE IMPONIBLE. EXENCIÓN POR DOBLE IMPOSICIÓN (III)

➤ **Requisitos para la exención de la renta obtenida en la transmisión de la participación en una entidad, en los supuestos de liquidación de la entidad, separación del socio y en los casos de fusión, escisión total o parcial, aportación no dineraria o cesión global de activo y pasivo:**

➤ El requisito de participación (5% o bien un valor de adquisición de la participación, directa o indirecta superior a 20 millones de euros) debe cumplirse en el día en que se produzca la transmisión.

➤ Requisito de tributación mínima en entidades no residentes: proporcionalidad

➤ Para la renta que se corresponda con el incremento neto de beneficios no distribuidos, por los ejercicios en que se cumpla.

➤ Para el resto de renta, se entiende generada linealmente, salvo prueba en contrario, y se practicará proporcionalmente con los ejercicios en que cumpla/no cumpla el requisito de tributación mínima.

➤ Caso de que la participación transmitida sea de una entidad, que a su vez participe en dos o más entidades en las que no todas cumplan el requisito de gravamen.

➤ La renta que no tenga derecho a exención, podrá gozar de la deducción por doble imposición internacional por el importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por gravamen análogo.

5. BASE IMPONIBLE. EXENCIÓN POR DOBLE IMPOSICIÓN (IV)

Casos en los que no será de aplicación la exención:

- Participaciones no significativas.
- Dividendos o participaciones en beneficios cuya distribución genere un gasto fiscalmente deducible en la entidad pagadora.
- Transmisión de participaciones en entidades en las que el 15% de sus rentas queden sometidas al régimen de transparencia fiscal internacional.
- Rentas distribuidas por el fondo de regulación de carácter público del mercado hipotecario.
- Rentas obtenidas por AIE, españolas y europeas, que no se correspondan con un incremento de beneficios no distribuidos generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación.
- Rentas de fuente extranjera que la entidad integre en su base imponible y respecto de las que opte por aplicar las deducciones para evitar la doble imposición (artículos 31 ó 32 LIS).
- Entidades participadas residentes en paraíso fiscal, salvo que se trate de la UE y se acredite que su constitución y operativa responden a motivos económicos válidos y la realización de actividades económicas.
- Parte de las rentas derivadas de la transmisión de la participación en una entidad que tenga la consideración de entidad patrimonial, que no se corresponda con un incremento neto de los beneficios no distribuidos generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación.

5. BASE IMPONIBLE. EXENCIÓN POR DOBLE IMPOSICIÓN (V)

- Las rentas negativas deberán minorarse en el importe de los dividendos o participaciones en beneficios recibidos de la participada a partir de 2009, siempre que no hubieran minorado el valor de adquisición y hubieran tenido derecho a la exención.
- Si la participación hubiera sido transmitida previamente por otra entidad del grupo (42 del Código de Comercio), habiendo obtenido una renta positiva exenta, en la subsiguiente transmisión, de obtenerse pérdidas, deberán minorarse éstas en el importe de la renta positiva exenta en la transmisión precedente.

5. BASE IMPONIBLE. EXENCIÓN POR DOBLE IMPOSICIÓN (VI)

Rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente:

- No integración en la base imponible del Impuesto las rentas negativas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente, excepto en el caso de su transmisión o del cese de su actividad.
- Estarán exentas las rentas positivas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente sito en el extranjero y las rentas derivadas de su transmisión cuando el establecimiento permanente haya sido gravado por un impuesto análogo a un tipo nominal de, al menos, un 10%.
- Se regula expresamente la posibilidad de operar mediante distintos establecimientos permanentes en un mismo país, en cuyo caso la aplicación del régimen de exención o de deducción se hará por cada uno de los establecimientos permanentes de forma independiente.
- Las rentas negativas derivadas de la transmisión de un establecimiento permanente se minorarán en el importe de las rentas positivas netas obtenidas con anterioridad que hayan tenido derecho a la exención (artículo 21) o a la deducción (artículo 31) por doble imposición.

5. BASE IMPONIBLE. RESERVA DE CAPITALIZACIÓN (I)

- Los contribuyentes que tributen al tipo general o al 30% podrán reducir su base imponible en un 10% del importe del incremento de fondos propios de la entidad. Los requisitos son:
 - Que se mantenga dicho incremento de los fondos propios en los 5 años siguientes.
 - Que se dote una reserva indisponible durante esos 5 años por el importe de la reducción.
- La reducción no podrá superar el 10% de la base imponible positiva previa a esta reducción, a la integración de los ajustes por activos por impuestos diferidos y a la compensación de BINS.
- En caso de insuficiencia de base imponible, las cantidades pendientes se podrán aplicar en los 2 años inmediatos y sucesivos al cierre del periodo impositivo en que se haya generado el derecho a la reducción, conjuntamente con la reducción del propio ejercicio y con el mismo límite.

5. BASE IMPONIBLE. RESERVA DE CAPITALIZACIÓN (II)

- Esta reserva de capitalización se traduce en la no tributación de aquella parte del beneficio que se destine a la constitución de una reserva indisponible, sin que se establezca requisito de inversión alguno de esta reserva en algún tipo concreto de activo. Con esta medida se pretende potenciar la capitalización empresarial mediante el incremento del patrimonio neto, y, con ello, incentivar el saneamiento de las empresas y su competitividad.
- Asimismo, esta medida conjuntamente con la limitación de gastos financieros neutraliza en mayor medida el tratamiento que tiene en el IS la financiación ajena frente a la financiación propia, objetivo primordial tras la crisis económica y en consonancia con las recomendaciones de los organismos internacionales.

5. BASE IMPONIBLE. RESERVA DE CAPITALIZACIÓN (III)

- En caso de incumplimiento de los requisitos para su aplicación, se habrán de regularizar las cantidades reducidas, con intereses de demora.
- Cómputo de la reserva con derecho a este incentivo:
 - Diferencia positiva entre los fondos propios al cierre y al inicio del ejercicio, sin tener en cuenta el resultado del ejercicio.
 - No se computarán a estos efectos aportaciones de los socios, ampliaciones de capital o fondos propios por compensación de créditos, ampliaciones de fondos propios por operaciones con acciones propias o de reestructuración, reservas de carácter legal o estatutario, reserva para inversiones en Canarias, los fondos propios que correspondan a una emisión de instrumentos financieros compuestos, los fondos propios que se correspondan con variaciones en activos por impuesto diferido derivadas de una disminución o aumento del tipo de gravamen de este impuesto, acciones propias.

5. BASE IMPONIBLE. PATENT BOX

- Regulación muy similar a la existente en la anterior normativa.
- Novedad: se elimina la presunción según la cual en el caso de activos no recogidos en el balance de la entidad, se fija reducir la renta en un 80% de los ingresos generados en el ejercicio.
- Se mantiene la obligación de documentación de las operaciones acogidas a este régimen realizadas por entidades que tributen en régimen de consolidación fiscal.
- El régimen de consolidación fiscal especifica en este sentido que se integrarán en la base del grupo los ingresos y gastos de la "patent box" en el periodo impositivo en que se entiendan realizados frente a terceros, naciendo entonces la obligación de documentación.

5. BASE IMPONIBLE. RESERVA DE NIVELACIÓN (I)

PARA EMPRESAS DE REDUCIDA DIMENSIÓN

- Supone una reducción de la misma hasta un 10% de su importe. Esta medida resulta más incentivadora que el comúnmente denominado «carry back» en relación con el tratamiento de las bases imponibles negativas, ya que permite minorar la tributación de un determinado período impositivo respecto de las bases imponibles negativas que se vayan a generar en los 5 años siguientes, anticipando, así, en el tiempo la aplicación de las futuras bases imponibles negativas.
- Esta medida pretende favorecer la competitividad y la estabilidad de la empresa española, y, adicionada a la reserva de capitalización anteriormente señalada, incide nuevamente en la equiparación en el tratamiento fiscal de la financiación ajena y propia.

5. BASE IMPONIBLE. RESERVA DE NIVELACIÓN (II)

PARA EMPRESAS DE REDUCIDA DIMENSIÓN

- Se introduce la posibilidad de reducir la base imponible positiva de las empresas de reducida dimensión hasta un 10% de su importe mediante la dotación de una reserva indisponible equivalente al importe de la minoración, reserva a dotar a cargo de los beneficios del ejercicio en que se minore la base imponible o, en caso de no poderse dotar, con cargo a los primeros beneficios de los ejercicios siguientes.
- Las cantidades a dotar no podrán aplicarse, simultáneamente, al cumplimiento de la reserva de capitalización ni de la reserva para inversiones en Canarias.
- La minoración no podrá superar 1 millón de euros y revertirá a medida que la entidad obtenga BINS, con un límite temporal de 5 años. En caso de incumplimiento, se habrán de regularizar las cantidades que han sido objeto de minoración más los intereses de demora.
- No se entenderá que se ha dispuesto de la reserva indisponible en varios supuestos (separación de socios, cuando la reserva se elimine total o parcialmente debido a una operación de reestructuración, cuando se aplique la reserva en virtud de una obligación de carácter legal).

5. BASE IMPONIBLE. BASES IMPONIBLES NEGATIVAS (I)

- Se establece la compensación de bases imponibles negativas sin límite temporal.
- Se introduce una limitación del 70% de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a su compensación. En todo caso, se admite la compensación hasta 1 millón de euros (a partir de 2017).
- El límite precitado no será de aplicación en los siguientes supuestos:
 - En el periodo impositivo en que se produzca la extinción de la entidad, salvo que sea consecuencia de una operación de restructuración bajo el régimen especial.
 - Cuando existan rentas correspondientes a quitas o esperas consecuencia de un acuerdo con los acreedores del contribuyente, la compensación de BINS con dichas rentas no estará sujeta al precitado límite y no se tendrá en cuenta respecto del importe de 1 millón de euros.
 - A entidades de nueva creación en los 3 primeros periodos impositivos en que se genere una base imponible positiva previa a su compensación.
 - A las rentas correspondientes a la reversión de las pérdidas por deterioro que se integren en la base imponible por aplicación del régimen transitorio aplicable a las pérdidas por deterioro de valores representativos de la participación en el capital o fondos propios de entidades.
 - A las rentas negativas obtenidas en el extranjero a través de un EP, generadas con anterioridad al 1 de enero de 2013.

5. BASE IMPONIBLE. BASES IMPONIBLES NEGATIVAS (II)

- Se introducen nuevas limitaciones para los procesos de adquisición de empresas inactivas con el objeto de aprovechar las BINS. No se podrán compensar cuando:
 - La mayoría del capital social o de los derechos a participar en resultados de la entidad hubiere sido adquirida por una persona o entidad o por un conjunto de personas o entidades vinculadas, con posterioridad a la conclusión del período impositivo al que corresponde la base imponible negativa.
 - Las personas o entidades a que se refiere el párrafo anterior hubieran tenido una participación inferior al 25% en el momento de la conclusión del período impositivo al que corresponde la base imponible negativa.
 - La entidad adquirida se encuentre sin actividad económica dentro de los 3 meses anteriores a la adquisición, o bien realiza una actividad económica en los 2 años posteriores a la adquisición diferente o adicional que determina un importe neto de la cifra de negocios en esos 2 años superior al 50% del importe medio de la cifra de negocios correspondiente a los 2 años anteriores, o bien se trata de una entidad patrimonial.

5. BASE IMPONIBLE. BASES IMPONIBLES NEGATIVAS (III)

RÉGIMEN DE COMPROBACIÓN

- En el Anteproyecto de Ley de modificación de la LGT se reconoce la facultad de la Administración de comprobar la procedencia de la compensación o deducción originada en ejercicio prescritos.
- Se limita el derecho de la administración a comprobar o investigar las BINS a un plazo máximo de 10 años desde el día siguiente a la finalización del plazo de presentación de la declaración o autoliquidación del Impuesto donde se generó el derecho a compensar las BINS.
- Transcurrido el plazo, el contribuyente deberá acreditar que las BINS cuya compensación pretenda resultan procedentes, así como su cuantía, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y de la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil.

5. BASE IMPONIBLE. BASES IMPONIBLES NEGATIVAS (IV)

RÉGIMEN TRANSITORIO

- Las BINS pendientes de compensación al inicio del primer período impositivo que hubiera comenzado a partir de 1 de enero de 2015, se podrán compensar en los períodos impositivos siguientes (DT 21).
- Periodos impositivos iniciados durante el ejercicio 2015.
 - No es aplicable el límite establecido del 70% de la base imponible previa (DT 34).
 - Para los contribuyentes cuyo volumen de operaciones hubiera superado la cantidad de 6.010.121,04 euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicien los períodos impositivos dentro del año 2015, la compensación de BINS tendrá los siguientes límites:
 - Cuando el importe neto de la cifra de negocios esté comprendido entre 20 y 60 millones, la compensación estará limitada al 50% de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a dicha compensación.
 - Cuando el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 60 millones de euros, la compensación estará limitada al 25% de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a dicha compensación.

6. TIPOS DE GRAVAMEN

- Reducción del tipo de gravamen general, que pasa del 30 al 25%.
- En el ejercicio 2015, el tipo será del 28%.
- Para PYMES, se mantiene el tipo del 25% para los primeros 300.000 euros de base imponible.
- No obstante, en el caso de entidades de nueva creación, el tipo de gravamen se mantiene en el 15% para el primer período impositivo en que obtienen una base imponible positiva y el siguiente, sin que este tipo reducido pueda aplicarse a las entidades patrimoniales.
- Se mantiene el tipo de gravamen del 30% para las entidades de crédito, que quedan sometidas al mismo tipo que aquellas otras entidades que se dedican a la exploración, investigación y explotación de hidrocarburos.

7. BONIFICACIONES Y DEDUCCIONES (I)

- Se mantiene la Bonificación por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla.
- Desaparece la deducción por inversiones medioambientales.
- Se elimina la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, y la recientemente creada deducción por inversión de beneficios, sustituyéndose ambos incentivos por la reserva de capitalización.
- Se mantiene, mejorada, la deducción por investigación, desarrollo e innovación tecnológica y las deducciones por creación de empleo incluyendo la correspondiente a los trabajadores con discapacidad.
 - Se eleva de 3 a 5 millones de euros el importe monetizable de la deducción.
 - Se amplía el concepto de actividad relacionada con el software avanzado.
 - Se incluye al concepto de innovación tecnológica las actividades de proyectos de demostración inicial o proyectos piloto relacionados con la animación y los videojuegos.

7. BONIFICACIONES Y DEDUCCIONES (II)

- Se incrementa el porcentaje de deducción por inversiones en producciones cinematográficas y series audiovisuales al 20% para el primer millón de euros, lo que, unido a la referida reducción del tipo de gravamen potencia sustancialmente la deducción destinada al cine y a las series audiovisuales.
- Si la producción supera dicho importe, el exceso tendrá una deducción del 18%.
- Se introduce el requisito de territorialización, que garantiza la aplicación del incentivo en producciones realizadas sustancialmente en España.

7. BONIFICACIONES Y DEDUCCIONES (III)

- También se introduce un nuevo incentivo fiscal en el supuesto de espectáculos en vivo de las artes escénicas y musicales.
- La base de la de deducción estará constituida por los costes directos de carácter artístico, técnico y promocional minorados derivados de la producción y exhibición de espectáculos en vivo, minorado por el importe de las subvenciones recibidas para su realización.
- El importe de la deducción será del 20% de los costes directos de carácter artístico, técnico y promocional.
- El importe de la deducción tiene un límite máximo de 500.000 euros por contribuyente y ejercicio y no podrá superar el 80% de los gastos incurridos.
- La deducción está condicionada a la previa obtención de un certificado del Instituto Nacional de las Artes Escénicas y de la Música y a destinar, al menos, el 50% de los beneficios del ejercicio a la realización de actividades que dan derecho a esta deducción en los 4 años siguientes.

7. BONIFICACIONES Y DEDUCCIONES (IV)

- Por otra parte, se establece una deducción del 15% de los gastos realizados en territorio español, en el caso de grandes producciones internacionales, con la finalidad de atraer a España este tipo de producciones que tienen un alto impacto económico y, en especial, turístico.
- Con el objeto de garantizar la aplicación práctica de esta deducción de carácter internacional, se establece un mecanismo de monetización similar al ya existente para la deducción por I+D+i.

7. BONIFICACIONES Y DEDUCCIONES (V)

➤ Se mantienen las normas comunes a las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades en los mismos términos el TRLIS con la novedad de que el derecho de la Administración para comprobar estas deducciones prescribirá a los 10 años.

8. DEDUCCIONES POR DOBLE IMPOSICIÓN (I)

Deducción para evitar la doble imposición jurídica internacional: impuesto soportado por el contribuyente:

- Deducción de la menor de dos cantidades:
 - ❑ el impuesto efectivamente satisfecho en el extranjero,
 - ❑ el impuesto que habría correspondido pagar en España si las rentas hubieran sido obtenidas en territorio español.

- El exceso del impuesto satisfecho en el extranjero que no pueda ser deducido en la cuota íntegra por los límites señalados, siempre y cuando las rentas gravadas provengan de la realización de actividades económicas en el extranjero, será gasto fiscalmente deducible.

8. DEDUCCIONES POR DOBLE IMPOSICIÓN (II)

Deducción para evitar la doble imposición económica internacional: dividendos y participaciones en beneficios

➤ Requisitos:

❑ Participación significativa: participación mínima de al menos el 5% o bien un valor de adquisición de la participación, directa o indirecta superior a 20 millones de euros.

❑ Mantenimiento de la participación: ésta se deberá mantener ininterrumpidamente durante, el año anterior al que se distribuye el beneficio o se mantenga el tiempo que sea necesario para completar el año. En el cómputo del plazo también se tendrá en cuenta el periodo que haya estado poseída por alguna otra entidad de su grupo de sociedades definido conforme al artículo 42 del Código de Comercio.

8. DEDUCCIONES POR DOBLE IMPOSICIÓN (III)

- Prohibición de la aplicación conjunta de la exención por doble imposición y de la deducción.
- Ampliación del derecho de la Administración a comprobar las deducciones por doble imposición que estén pendientes de aplicar: la Administración dispondrá de un plazo de 10 años.
- Plazo de aplicación: La actual normativa elimina el límite temporal de 10 años para aplicar las cantidades pendientes de deducción. Para ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2015, las deducciones para evitar la doble imposición pendientes de deducción por insuficiencia de cuota, podrán aplicarse en los periodos impositivos siguientes sin límite temporal alguno.
- Deducciones por doble imposición generadas con anterioridad a 1 de enero de 2015: podrán deducirse en los periodos impositivos siguientes sin límite temporal.

9. OPERACIONES VINCULADAS (I)

- En el ámbito de las operaciones vinculadas esta Ley presenta novedades en relación con la documentación específica a elaborar por las entidades afectadas, que tendrá un contenido simplificado para aquellas entidades o grupos de entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 45 millones de euros, y no será necesaria en relación con determinadas operaciones (transmisiones de negocios, valores e intangibles).
- También es novedosa la restricción del perímetro de vinculación, respecto del cual se ha puesto de manifiesto la necesidad creciente de restringir los supuestos de vinculación en el ámbito de la relación socio-sociedad, que queda fijado en el 25% de participación.
- Se suprime el supuesto de vinculación relativo a una sociedad y los socios y partícipes cuando ambas pertenezcan a un grupo.
- Se elimina la vinculación entre una entidad no residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en este territorio. No obstante, se mantiene la vinculación entre una entidad residentes y sus establecimientos permanentes en el extranjero.
- Se elimina el supuesto de vinculación con respecto a la retribución percibida por los consejeros y administradores de sociedades por el ejercicio de sus funciones.
- Se suprime la vinculación entre dos entidades que formen parte de un grupo que tribute en el régimen de los grupos de sociedades cooperativas.

9. OPERACIONES VINCULADAS (II)

Valoración de operaciones de sociedades profesionales :

➤ Reglas específicas:

- Más del 75% de los ingresos de la entidad deben proceder del ejercicio de actividades profesionales.
- Disponer de los medios materiales y humanos adecuados para el desarrollo de la actividad.
- Cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de servicios a la entidad: no inferior al 75% del resultado previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios.
- Que la cuantía de las retribuciones correspondientes a cada uno de los socios-profesionales se determine en función de la contribución efectuada por éstos a la buena marcha de la entidad, siendo necesario que consten por escrito los criterios cualitativos y/o cuantitativos aplicables, y que no sea inferior a 1,5 veces el salario medio de los asalariados de la entidad que cumplan funciones análogas a las de los socios profesionales de la entidad (en ausencia de estos últimos, la cuantía de las citadas retribuciones no podrá ser inferior a 5 veces el IPREM).

9. OPERACIONES VINCULADAS (III)

- Con respecto a los acuerdos previos de valoración se introduce la posibilidad de que sus efectos alcancen a operaciones de periodos anteriores siempre que no estuvieran prescritos.
- Desaparece la tasación pericial contradictoria como método de comprobación de valor de mercado de las operaciones realizadas entre partes vinculadas.
- En lo que se refiere al ajuste secundario se contempla la posibilidad de no realizar dicho ajuste cuando exista una restitución patrimonial de la diferencia valorativa. Esta restitución no determinará la existencia de renta en las partes afectadas.

9. OPERACIONES VINCULADAS (IV)

- Por otra parte, en relación con la propia metodología de valoración de las operaciones, se elimina la jerarquía de métodos que se contenía en la regulación anterior para determinar el valor de mercado de las operaciones vinculadas, admitiéndose, adicionalmente, con carácter subsidiario otros métodos y técnicas de valoración, siempre que respeten el principio de libre competencia. Asimismo, se establecen en esta Ley reglas específicas de valoración para las operaciones de los socios con las sociedades profesionales, ajustadas a la realidad económica.
- Por último, deben mencionarse la modificación del régimen sancionador, que se convierte en menos gravoso, y la estanqueidad de la valoración realizada conforme a esta regulación específica de las operaciones vinculadas con la valoración que se pudiera hacer en otros ámbitos, como pudiera ser el supuesto del valor en aduana.

10. RÉGIMENES ESPECIALES (I)

Régimen de consolidación fiscal

- Se incorporan novedades, en primer lugar, en la configuración del grupo fiscal, exigiendo, por un lado, que se posea la mayoría de los derechos de voto (además de la participación en el capital) de las entidades incluidas en el perímetro de consolidación y permitiendo, por otro lado, la incorporación en el grupo fiscal de entidades indirectamente participadas a través de otras que no formaran parte del grupo fiscal, como puede ser el caso de entidades no residentes en territorio español o de entidades comúnmente participadas por otra no residente en dicho territorio (también aplicable a entidades sometidas a régimen foral).
- En segundo lugar, destaca la configuración del grupo como tal, incluso en la determinación de la base imponible, de manera que cualquier requisito o calificación vendrá determinado por la configuración del grupo fiscal como una única entidad. Esta configuración se traduce en reglas específicas para la determinación de la base imponible del grupo fiscal, de manera que determinados ajustes, como es el caso de la reserva de capitalización o de nivelación, se realicen a nivel del grupo.

10. RÉGIMENES ESPECIALES (II)

Régimen de consolidación fiscal

- Finalmente, esta Ley establece que la integración de un grupo fiscal en otro no conlleve los efectos de la extinción de aquel, prevaleciendo el carácter económico de este tipo de operaciones, de manera que la fiscalidad permanezca neutral en operaciones de reestructuración que afectan a grupos de consolidación fiscal.
- La opción por el régimen de consolidación fiscal se debe tomar por el Consejo de Administración u órgano equivalente de cada entidad y no por la Junta de accionistas, como se requería anteriormente.

10. RÉGIMENES ESPECIALES (III)

Régimen especial aplicable a las operaciones de reestructuración

- Se configura expresamente como el régimen general aplicable a las operaciones de reestructuración.
- Desaparece la opción para su aplicación y se establece una obligación genérica de comunicación a la Administración tributaria de la realización de operaciones que aplican el mismo.
- Desaparición del tratamiento fiscal del fondo de comercio de fusión: consecuencia inmediata de la aplicación del régimen de exención en la transmisión de participaciones de origen interno.
 - No obstante se contempla un régimen transitorio que permitiría seguir aplicando la deducibilidad de la diferencia de fusión generada en operaciones realizadas con posterioridad a la entrada en vigor de la nueva Ley siempre que la adquisición se hubiese realizado con anterioridad a al 1 de enero de 2015.

10. RÉGIMENES ESPECIALES (IV)

Régimen especial aplicable a las operaciones de reestructuración

- Se establece expresamente la subrogación de la entidad adquirente en las bases imponibles negativas generadas por una rama de actividad, cuando la misma es objeto de transmisión por otra entidad, de manera que las bases imponibles acompañan a la actividad que las ha generado, cualquiera que sea el titular jurídico de la misma.
- Se regula expresamente la inaplicación parcial del régimen y la circunscripción de las regularizaciones que pudieran efectuarse al ámbito de la ventaja fiscal obtenida en este tipo de operaciones.

10. RÉGIMENES ESPECIALES (V)

Régimen especial aplicable a las entidades de tenencia de valores extranjeros

- Elevación a 20 millones de euros (anteriormente 6 millones de euros) del importe mínimo de inversión para acceder a este régimen, en los casos en que no se disponga del 5 % de participación mínima para acceder al régimen.
- Este nuevo límite, de acuerdo a lo establecido en la Disposición Transitoria 31ª, no resulta de aplicación en aquellas entidades que ya estuvieran aplicando el régimen de ETVE en periodos iniciados con anterioridad al 1 de enero de 2015.
- Se amplían los beneficios del régimen especial de ETVE a las rentas exentas obtenidas por la entidad holding a través de un establecimiento permanente en el extranjero, cuando dichas rentas sean distribuidas a un socio no residente en territorio español.
- Por último se modifica el tratamiento de los dividendos percibidos de las ETVE por personas físicas que de acuerdo a la nueva normativa tienen la consideración de renta del ahorro, mientras que el antiguo Texto refundido debían integrarse en la base general del IRPF.

10. RÉGIMENES ESPECIALES (VI)

Régimen especial aplicable a las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas

- Aplicable a las sociedades que tengan como actividad principal el arrendamiento de viviendas situadas en territorio español que hayan construido, promovido o adquirido, siempre y cuando:
 - El número de viviendas arrendadas u ofrecidas en arrendamiento sea igual o superior a 8.
 - Que las viviendas permanezcan arrendadas u ofrecidas en arrendamiento durante al menos 3 años.
- La nueva Ley del Impuesto de Sociedades introduce las siguientes modificaciones en este régimen especial:
 - Elimina la bonificación del 90% prevista para las rentas derivadas del arrendamiento de viviendas a discapacitados en las que se hubieran efectuado obras e instalaciones de adecuación. Por tanto, a raíz de esta modificación estas rentas se beneficiarán de la bonificación del 85% prevista con carácter general.
 - Se establece la incompatibilidad del 85% en la cuota aplicable a este tipo de rentas con la reserva de capitalización del artículo 25 LIS.
 - Se adapta el régimen especial a las modificaciones introducidas con carácter general en los mecanismos para la corrección de la doble imposición.

10. REGÍMENES ESPECIALES (VII)

Transparencia fiscal internacional

- Endurecimiento del régimen de transparencia fiscal internacional.
- Principales modificaciones:
 - Nuevo supuesto de obligatoriedad de imputación de rentas positivas obtenidas por una filial no residente:
 - Se imputarán al contribuyente las rentas positivas obtenidas por la entidad no residente, siempre que se cumplan los requisitos de participación y tributación mínima (50% de participación en el capital y tipo de gravamen inferior al 75% del aplicable en territorio español), siempre que la misma no disponga de medios materiales y personales para su realización, incluso si las operaciones tiene carácter recurrente.
 - Excepción a lo anterior no se llevará a cabo la imputación de rentas positivas en aquellos supuestos en los que el contribuyente acredite que dichas operaciones se llevan a cabo con los medios materiales y personales de que dispone otra sociedad no residente en territorio español perteneciente al mismo grupo (42 del Código de Comercio).

10. REGÍMENES ESPECIALES (VIII)

Transparencia fiscal internacional

➤ Ampliación de rentas susceptibles de integración

➤ En el supuesto de que existan los medios materiales y personales citados anteriormente, solamente se imputarán las rentas provenientes de determinadas fuentes (rentas inmobiliarias, rentas mobiliarias, rentas de actividades crediticias y de seguro y ganancias derivadas de la transmisión de activos mobiliarios e inmobiliarios).

➤ A esta rentas la nueva Ley del IS ha añadido las operaciones de capitalización y seguro que tenga como beneficiaria la propia entidad, los instrumentos financieros derivados que no cubran riesgos de actividades económicas y las rentas de la propiedad industrial, intelectual, asistencia técnica, bienes muebles, derechos de imagen y arrendamiento o subarrendamiento de negocios o minas.

➤ Concepto de renta total: importe de la base imponible que resulte de aplicar los criterios y principios establecidos en la Ley y en las disposiciones relativas al IS para la determinación de aquella.

➤ Entidades residentes en otro Estado de la Unión Europea: exclusión para la aplicación de este régimen para las participaciones de entidades no residentes que sean residentes en otro Estado de la Unión Europea, en la medida que se acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza una actividad económica o que tengan la consideración de institución de inversión colectiva.



ABOGADOS
ARAÓZ & RUEDA

✉ Paseo de la Castellana, 164
28046 – MADRID

☎: (+ 34) 91 319 02 33

📠: (+34) 91 319 13 50

www.araozrueda.com