

La Ley 27/2014 y el nuevo Impuesto de Sociedades

Breves comentarios a la Ley 27/2014, por la que se aprueba el Impuesto sobre Sociedades	3
0. Introducción	3
1. Concepto de actividad económica	3
2. Sujeto pasivo versus contribuyente	4
3. Entidades en régimen de atribución de rentas	4
4. Exenciones	4
5. Imputación temporal	4
6. Amortizaciones	6
7. Deterioro	6
8. Gastos no deducibles	7
9. Transmisiones de inmuebles	8
10. Operaciones vinculadas	8
11. Corrección de la doble imposición interna e internacional	10
12. Reducciones de la base imponible	15
13. Compensación de bases negativas	16
14. Tipos de gravamen	17
15. Deducciones por incentivos	17
16. Regímenes especiales	19
17. Medidas transitorias que se venían aplicando y seguirán en 2015	23
18. Declaración	23
19. Retenciones	23
20. Facultades de comprobación de la Administración Tributaria	23

Breves comentarios a la Ley 27/2014, por la que se aprueba el Impuesto sobre Sociedades

0. Introducción

Este Impuesto es el único en el que, con motivo de la reforma, genera una ley enteramente nueva, 27/2014, publicada en el BOE el pasado 28 de noviembre, que sustituye a la antigua ley 43/1995, cuyo Texto Refundido está vigente en la actualidad.

Los cambios en este tributo son importantes y, fundamentalmente, consisten en una rebaja de tipos y en medidas de ensanchamiento de base, recortando gastos deducibles y deducciones en cuota, separándose la base imponible del resultado contable más que en la actualidad. A continuación resumimos las principales novedades.

1. Concepto de actividad económica

Se incorpora a la ley el concepto de actividad económica, idéntico al del IRPF, también con la misma presunción que se hace en ese impuesto para el arrendamiento de inmuebles (será necesario que se utilice al menos una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa).

Se precisa que a los efectos de considerar si existe actividad económica se debe de tener en cuenta a todas las sociedades del grupo, entendiéndose por tal el del artículo 42 del Código de Comercio (CdC), independientemente de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas. Por lo tanto, se viene a poner en la ley el criterio de la Dirección General de Tributos, que el TEAC no consideró adecuado a la norma vigente, de que basta que una sociedad del grupo tenga la persona empleada para que en otra sociedad del mismo pueda entenderse que se realiza el arrendamiento de inmuebles como actividad económica.

Se incorpora el concepto de “entidad patrimonial” que se va a utilizar en varios preceptos para negarles determinados beneficios fiscales. Será entidad patrimonial (y que, por lo tanto no realiza actividad económica): aquella en que más de la mitad de su activo está constituido por valores o no esté afecto a actividades económicas.

La valoración de los elementos será el que se deduzca de la media de los balances trimestrales del ejercicio, y no se consideraran elementos no afectos el dinero o los derechos de crédito que procedan de la transmisión de elementos afectos o valores detallados en el punto siguiente que se hayan realizado en el período o en los dos anteriores.

Tampoco se computan como valores los que se posean por cumplimiento de obligaciones normativas, los de sociedades de valores para desarrollar su actividad o las participaciones de al

menos un 5%, mantenidos un mínimo de un año, para dirigir y gestionar la participación, de sociedades que no sean patrimoniales y teniendo medios personales y materiales.

Este concepto no coincide totalmente con el recogido en el artículo 4.Ocho.Dos de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, de “entidad que tiene por actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario”

2. Sujeto pasivo versus contribuyente

Se abandona la denominación de sujetos pasivos para las entidades que tributan por este impuesto, pasando a denominarse contribuyentes.

3. Entidades en régimen de atribución de rentas

Las sociedades civiles con objeto mercantil pasarán en 2016 a tributar por este impuesto. Si los socios son personas físicas, pueden acogerse, tomando el acuerdo de disolución con liquidación, al régimen especial de diferimiento impositivo previsto en el la ley de modificación del Impuesto sobre la Renta.

También se regula un régimen transitorio para la distribución de beneficios y rentas obtenidas en la transmisión de participaciones de estas entidades, generados en ejercicios en los que tributaban por atribución de rentas y que se reparten en períodos iniciados a partir de 1 de enero de 2016, distinguiendo entre las sociedades civiles que tenían que llevar contabilidad según CdC en 2013 y 2014 y las que no.

4. Exenciones

Se reconoce en la ley del Impuesto la exención de determinadas Agencias Estatales, así como del Consejo Internacional de Supervisión Pública en estándares de auditoría, ética profesional y materias relacionadas.

5. Imputación temporal

Operaciones a plazos

A diferencia de la norma vigente, ya no se circunscribe la aplicación de esta regla especial de imputación a ventas y ejecuciones de obra, por lo que será aplicable a cualquier operación en que el devengo y el vencimiento del último o único plazo estén distanciados en más de 1 año.

La imputación de las rentas de cada plazo habrá de hacerse proporcionalmente cuando este sea exigible, y no cuando se produzca su cobro, como en la norma vigente.

Se prevé para las operaciones a plazo realizadas en períodos iniciados antes de 01-01-15 que se integren conforme a la norma vigente en la actualidad.

Reversión de pérdidas de elementos transmitidos y recomprados

En la actualidad, si al transmitir un elemento se ha producido una pérdida, la misma revierte si se adquiere dicho elemento en los 6 meses siguientes. Con la norma proyectada revertirá cualquiera que sea el plazo que medie entre transmisión y recompra.

Imputación de rentas negativas generadas en determinadas transmisiones

En consonancia con las nuevas limitaciones a la deducción de los deterioros, y tal como ocurre con la norma vigente en la transmisión de acciones, cuando se transmitan elementos del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, intangibles y valores de renta fija, a entidades del grupo (artículo 42 CdC), si se producen pérdidas no se imputarán fiscalmente hasta que el elemento salga del grupo, se dé de baja en balance, hasta que se transmita a terceros o bien la entidad transmitente o la adquirente dejen de formar parte del grupo. Esta pérdida podrá imputarse en la base imponible en función de la vida útil del activo transmitido, si éste es amortizable.

Cuando se trata de transmisión de acciones o participaciones, la regla ya era la misma, pero se proyecta que la pérdida, que se ha de imputar cuando sean transmitidas a un tercero, se rebaje en las rentas positivas obtenidas en dicha transmisión, salvo que el contribuyente pruebe que esas rentas tributaron, como poco, a un tipo del 10%. Esto también se aplica a transmisiones de UTE's situadas en el extranjero.

La misma previsión que la de las acciones se hace para la transmisión con pérdidas de establecimientos permanentes en el extranjero. Ya está vigente la regla de imputación de la pérdida y ahora se incorpora la minoración de la misma cuando el establecimiento se transmite fuera del grupo.

Limitación de la integración en la base imponible de determinados deterioros que han generado activos por impuestos diferidos

Se limita la integración en base imponible de los deterioros de créditos (que fueron gasto contable pero no fiscal) por insolvencias y de las dotaciones a aportaciones de sistemas de previsión social y para prejubilaciones que, por no haber sido posible deducirlos, han generado activos por impuesto diferido, al 70% de la base imponible previa a su integración, a la reducción de la reserva de capitalización y a la compensación de BIN's. Lo no integrado por esta limitación se podrá ir integrando en los siguientes ejercicios. En 2016 el porcentaje es el 60%.

En ejercicios iniciados en 2014 la integración se hará, para grandes empresas, con la misma limitación, del 50 ó 25% de la base previa, que se hace la compensación de BIN's.

6. Amortizaciones

Se simplifica la tabla pasando de 646 elementos a 34 y se establece con carácter general libertad de amortización para bienes de escaso valor, de hasta 300 euros de valor unitario, con un máximo de 25.000 euros anuales. Desaparecerá la norma análoga que existe en la actualidad, para pymes, con valor unitario de 601 euros y máximo anual de 12.020 euros.

Para los elementos con coeficiente de amortización distinto al que venían aplicando, en el período impositivo iniciado a partir de 01-01-15 y siguientes se aplicará la amortización resultante de dividir el neto fiscal existente al inicio de ese período entre los años de vida útil que le reste al elemento según las nuevas tablas.

Cuando una entidad viniera aplicando un método diferente al lineal, y por la nueva tabla corresponda un plazo distinto de amortización, podrá optar por aplicar el método lineal en el plazo que le quede de vida útil a partir del primer período que se inicie a partir de 01-01-15 o seguir con la amortización según el método elegido.

Estos cambios en los coeficientes de amortización se contabilizarán como un cambio en la estimación contable (que solo implica información en memoria).

7. Deterioro

Se permitirá la deducción de algunos deterioros que no son deducibles con la norma vigente

De los créditos adeudados por entidades de derecho público si son objeto de procedimiento arbitral o judicial sobre su existencia o cuantía.

De los créditos adeudados por vinculadas si están en fase de concurso y se ha abierto la fase de liquidación (ahora solo en caso de insolvencia judicialmente reconocida, lo cual en la práctica no se llegaba a producir casi nunca).

No se permitirá la deducción de determinadas pérdidas por deterioro que ahora son deducibles

Las de los siguientes elementos: inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, intangibles y valores de renta fija (ahora no es posible deducir el deterioro de los valores de renta fija que no cotizan). Como en otros deterioros limitados, el momento de deducirlos dependerá de si el

activo es amortizable o no. Si lo es, se deducirá a medida que se vaya amortizando o cuando se dé de baja y, si no lo es, cuando se produzca la baja.

8. Gastos no deducibles

Retribución de fondos propios

En cuanto a la no deducibilidad de estas retribuciones, se hace la precisión de atender a la naturaleza mercantil y no a la calificación contable de los instrumentos de patrimonio, de tal forma que, por ejemplo, no serán deducibles los pagos a acciones sin voto.

Se niega la deducibilidad a la remuneración de préstamos participativos otorgados por entidades del mismo grupo del CdC. Esta modificación no se aplicará a los préstamos otorgados antes de 20-06-14.

La deducción de la remuneración de participaciones preferentes seguirá la normativa contable.

Atenciones a clientes

Se pone un límite del 1% del importe neto de la cifra de negocios (INCN) al importe que se puede deducir por este concepto.

Retribuciones a administradores

No se consideran liberalidades, y por lo tanto, si cumplen el resto de requisitos podrán deducirse, las retribuciones que perciban los administradores de sociedades por el desempeño de funciones de alta dirección y por otras derivadas de un contrato laboral con la entidad.

Gastos financieros

Se establecerá una nueva limitación (límite adicional del 30% del beneficio operativo de la entidad adquirente) a la deducibilidad de los gastos que se producen cuando se adquieren participaciones en entidades y, después, la entidad adquirida se incorpora al grupo de consolidación fiscal al que pertenece la adquirente o es objeto de una operación de reestructuración (operaciones LBO). Esta medida se toma para que la actividad de la entidad adquirida no soporte el gasto financiero de su adquisición y afectará a operaciones de reestructuración realizadas a partir del 20-06-14.

En este cálculo no se incluye el beneficio operativo de cualquier entidad que se fusione con ella en los 4 años posteriores a la adquisición, salvo que se aplique el régimen de reestructuración.

Sin embargo, no se aplica ese límite especial en el ejercicio de adquisición si la misma se financia con un máximo de deuda del 70% del precio de adquisición. Tampoco se aplicará en los períodos siguientes siempre que el importe de la deuda inicial se minore, desde el momento de su adquisición en la parte proporcional que corresponda, en los 8 años siguientes hasta que la deuda alcance el 30% del precio de adquisición.

La limitación de los gastos financieros no se aplicará, además de a bancos y aseguradoras, como con la norma vigente, a los fondos de titulización hipotecaria y a los de titulización de activos.

Operaciones híbridas entre vinculadas

Se impide la deducción de gastos que en la vinculada, por diferente calificación, no generen un ingreso que tribute, como poco, al 10%.

9. Transmisiones de inmuebles

Desaparecen los coeficientes de corrección monetaria.

10. Operaciones vinculadas

Perímetro de vinculación

Cuando se trate de vinculación socio-sociedad, el porcentaje mínimo de participación ha de ser el 25%, en lugar del 5% como en la actualidad.

Desaparece el supuesto de vinculación entre una entidad y los socios o partícipes de otra entidad cuando ambas pertenezcan al mismo grupo del art. 42 del CdC.

Las operaciones de la sociedad con consejeros y administradores se siguen considerando vinculadas siempre, excepto en lo atinente a la retribución por el ejercicio de sus funciones. Por lo tanto, esa parte de las retribuciones no se tienen que valorar a mercado y sí otras como las percibidas por prestaciones de servicios diferentes como por ejemplo, de compraventa de mercaderías.

Documentación exigida

La documentación obligatoria de las operaciones vinculadas será simplificada para entidades cuyo INCN sea inferior a 45 millones de euros.

Sin embargo, nunca se podrá simplificar la documentación de las operaciones siguientes: las realizadas por contribuyentes del IRPF que desarrollen una actividad económica en módulos si tienen una participación mínima del 25% por sí solos o con su grupo familiar, las transmisiones

de negocios o inmuebles, las de valores no admitidos a cotización o las operaciones sobre intangibles.

Aunque, como ahora, no será exigible la documentación a las operaciones entre empresas del grupo fiscal, sin embargo sí se exigirá en caso de UTE's que opten por la exención de rentas de los EP's en el extranjero.

Se exime de documentar las operaciones vinculadas cuando el importe de la contraprestación de las mismas no supere al año 250.000 euros con una persona o entidad, las realizadas por la AIE's, por las UTE's o por las Sociedades de Desarrollo Industrial y Regional con entidades del grupo fiscal o con sus miembros (sí en caso de UTE's acogidas a la exención de dividendos y de rentas obtenidas en transmisión de participaciones extranjeras), las de OPV's u OPA's.

Métodos de valoración

Se siguen mencionando los 5 métodos de valoración de la norma vigente, si bien no serán prevalentes los tres primeros (precio libre comparable, coste incrementado y precio de reventa), eligiéndose entre los cinco el más adecuado.

Si no es posible aplicar los anteriores, se permite utilizar otros generalmente aceptados que respeten el principio de libre competencia.

Norma de seguridad para sociedades de profesionales

Para aplicarla no se exige, como ahora, que la entidad sea de reducida dimensión (ERD).

Tampoco será preciso que el rendimiento neto previo a la deducción de las retribuciones de socios sea positivo.

El porcentaje que las retribuciones de los socios profesionales ha de representar sobre el resultado previo a la deducción de sus retribuciones baja del 85 al 75%.

En cuanto al importe de las retribuciones de cada socio, se disminuye su relación con la media de los salarios de los trabajadores que hagan funciones análogas a las suyas desde el doble a 1,5 veces. Si no tiene empleados las retribuciones deberán de ser igual o superiores a 5 el IPREM (antes el doble del salario medio anual del conjunto de los declarantes de Renta).

Ajuste secundario

Se incorporan a la Ley las presunciones que establecía el Reglamento (y que el Tribunal Supremo calificó como exceso reglamentario) para las diferencias entre el valor convenido por

las partes y el de mercado en caso de operaciones socio-sociedad, por la parte que no se corresponde con el porcentaje de participación en la entidad.

Se prevé que no se le dé ese tratamiento previsto en la norma, a las rentas puestas de manifiesto por la diferente valoración, cuando las personas vinculadas se restituyan la diferencia.

Acuerdos previos de valoración

El acuerdo surtirá efectos no solo para operaciones posteriores, para el ejercicio en curso y el anterior, sino que podrá tener efectos para ejercicios anteriores no prescritos y sin liquidación firme.

Procedimiento

Desaparece del mismo la tasación pericial contradictoria.

Régimen sancionador

Si no se realizan correcciones, la falta de aportación o aportación no correcta de la documentación de estas operaciones se prevé que se sancione con 1.000 euros por cada dato y 10.000 euros por conjunto de datos (antes 1.500 y 15.000 respectivamente), con límite menor de (ya no solo para ERD): 10% conjunto de operaciones IRPF, IS o IRNR o 1% del INCN.

En caso de que se apliquen correcciones, como ahora, 15% de las cantidades que resulten de las correcciones, pero se suprime el mínimo actual.

Efectos de la valoración de las operaciones vinculadas

El valor de mercado en Sociedades, Renta y No Residentes, salvo disposición expresa en contrario, no producirá efectos en otros impuestos ni viceversa.

11. Corrección de la doble imposición interna e internacional

Exención para evitar doble imposición de dividendos y rentas de transmisiones de participaciones

Dividendos (se definen): son rentas percibidas por la participación en fondos propios de entidades, independientemente de su consideración contable. También tendrán esa consideración las retribuciones de préstamos participativos en entidades del grupo (ya que no tienen la consideración de gasto deducible en la pagadora). No le es aplicable la exención

cuando los dividendos se satisfacen a otra entidad por la perceptora en virtud del acuerdo que tienen sobre esos valores.

- ✓ Esta calificación de los préstamos participativos no se aplicará a los otorgados antes de 01-01-15.
- ✓ Los préstamos de valores realizados antes de 01-01-15 seguirán tributando por la norma vigente antes de dicha fecha.

De dividendos percibidos de entidades residentes. Requisitos:

Requisitos: participación directa o indirecta sea $\geq 5\%$ o valor de adquisición de la participación ≥ 20 millones de euros y que la participación se haya mantenido al menos 1 año (antes de la percepción del dividendo o, en caso contrario, mantener después).

- ✓ Si la participada es una holding en la que los dividendos y las rentas de transmisión de participaciones supongan más del 70% de sus ingresos, para aplicar la exención se han de cumplir los requisitos por la participación indirecta en las participadas por la holding. Si la participada es dominante de un grupo del CdC el porcentaje anterior se mide en el grupo. Si la participada forma grupo con todas las filiales no hará falta ver la participación indirecta en las filiales para aplicar la exención.
- ✓ Si los dividendos o rentas que percibe la holding se obtienen de 2 o más entidades, y solo en alguna de ellas se cumplen los requisitos, se podrá aplicar la exención parcialmente.
- ✓ Nunca se aplica la exención para dividendos que sean gasto deducible en la pagadora.

Régimen transitorio: si la adquisición de las participaciones se produjo en períodos impositivos iniciados antes de 01-01-15, la distribución de dividendos en principio tendrá derecho a la exención. Sin embargo, la distribución de beneficios acumulados o de plusvalías tácitas generadas antes de la adquisición de la participación no se considera renta y minorará el valor de adquisición de la participación, dando derecho a la aplicación de una deducción del 100% de la cuota originada por los mismos si se cumple lo siguiente:

- ✓ Se pruebe la tributación en este impuesto de las entidades propietarias de la participación y que las rentas no se han beneficiado de la deducción por doble imposición interna. Sin embargo, si aplicaron la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, la deducción será solo del 18% del importe del dividendo.
- ✓ Pruebe que un importe equivalente al dividendo se ha integrado en la base imponible del IRPF antes de 01-01-15 por las sucesivas personas transmitentes, sin que la deducción pueda superar el tipo de la base del ahorro de ese tributo cuando se trate de transmisiones realizadas a partir de 01-01-2007.
- ✓ También dará derecho a la aplicación de la deducción si la distribución de dividendos no determina la integración de ingreso en la base y se practicará parcialmente si es parcial la prueba de tributación efectiva en Sociedades o en el IRPF de los anteriores propietarios.

De dividendos percibidos de entidades no residentes:

Requisitos: participación directa o indirecta sea $\geq 5\%$ o valor de adquisición de la participación ≥ 20 millones de euros, que la participación se haya mantenido al menos 1 año (antes de la percepción del dividendo o, en caso contrario, mantener después) y que la participada esté sometida a un impuesto análogo a este impuesto, con tipo nominal de al menos 10%, o que exista Convenio con ese país.

- ✓ Si la participada es una holding en la que los dividendos y las rentas de transmisión de participaciones supongan más del 70% de sus ingresos, para aplicar la exención se han de cumplir los requisitos por la participación indirecta en las participadas por la holding. Respecto al requisito de estar sometida a un impuesto análogo, basta con que lo cumpla la entidad indirectamente participada. Se regulan especialidades para computar el porcentaje anterior en el caso de que la holding sea la entidad dominante de un grupo o, sin ser dominante, forme grupo con todas las filiales.
- ✓ Si los dividendos o rentas que percibe la holding se obtienen de 2 o más entidades, y solo en alguna de ellas se cumplen los requisitos, se podrá aplicar la exención parcialmente.
- ✓ Nunca se aplica la exención para dividendos que sean gasto deducible en la pagadora.

Régimen transitorio: si la adquisición de las participaciones se hubiera producido en ejercicios iniciados antes de 01-01-15, los dividendos de participaciones que cumplan los requisitos de 5% o 20 millones de valor de adquisición y de mantenimiento, correspondientes a la plusvalía tácita existente cuando se adquirió la participación, no se considerarán renta y minorarán el valor de la participación si se prueba que un importe equivalente al dividendo tributó en España en cualquier transmisión. Además, podrá aplicar la deducción por doble imposición internacional.

De rentas positivas obtenidas en la transmisión de participaciones en una entidad residente:

Exige el cumplimiento de los requisitos para la exención de dividendos (5% de porcentaje mínimo de participación y mantenimiento del mismo –que deben cumplirse en la fecha de la transmisión-).

De rentas positivas obtenidas en la transmisión de participaciones en una entidad no residente:

Exige el cumplimiento de los requisitos para la exención de dividendos: 5% de porcentaje mínimo de participación y mantenimiento del mismo (que deben cumplirse en la fecha de la transmisión), así como que la participada esté sometida a un impuesto análogo con tipo nominal del 10% o que exista Convenio con ese país (que debe cumplirse en todos los ejercicios

de tenencia de la participación). Si no se cumple este requisito en todos los ejercicios se aplican las siguientes reglas:

- ✓ Parte de la renta correspondiente a un incremento de beneficios no distribuidos generados por la participada durante la tenencia de la participación: se deja exenta la parte proporcional a los ejercicios en los que se cumpla el requisito de tributación.
- ✓ Parte de la renta que no se corresponde con un incremento de los beneficios generados por la participada durante la tenencia: se reparte linealmente y se deja exenta solo la parte de los ejercicios en los que se cumple el requisito de tributación.
- ✓ Este reparto, en el caso de que la transmisión sea de participaciones en una holding que reciba dividendos y obtenga rentas de transmisiones de participaciones de dos o más entidades, se hace en la parte que corresponda a las participadas
- ✓ La parte de la renta que no tenga derecho a la exención, por no cumplirse el requisito de tributación, podrá aplicar al deducción por doble imposición del artículo 31.

Especialidades en la exención de la renta obtenida por transmisión de participaciones :

Si la participación en la entidad se valoró al coste histórico por aplicar el régimen especial de reestructuración y por ello no tributaron las rentas producidas derivadas de la transmisión de participaciones en una entidad en que no se cumple el requisito de participación y tampoco, al menos parcialmente el de tributación por impuesto análogo, o de la aportación no dineraria de otros elementos patrimoniales, solo se aplicará la exención por la diferencia entre el valor de transmisión y el valor de mercado de la participación cuando la adquirió.

Si se produce una transmisión sucesiva de valores homogéneos, la exención solo se aplica al exceso de la renta obtenida sobre las rentas negativas de las transmisiones anteriores integradas en base.

No se aplica la exención de las rentas por transmisión de participaciones:

- ✓ A las rentas derivadas de la transmisión de participaciones en entidades patrimoniales que no se correspondan con un incremento de los beneficios no distribuidos generados durante la tenencia de la participación.
- ✓ A la transmisión de participaciones en entidades a las que se aplique el régimen de transparencia fiscal internacional, al menos, al 15% de sus rentas.

No se aplica la exención ni de dividendos ni de rentas obtenidas de transmisiones a las rentas distribuidas por el fondo de regulación de carácter público del mercado hipotecario, a las rentas obtenidas por AIE y por UTE's cuando uno de sus socios sea persona física, a las rentas de fuente extranjera por las que se opte por aplicar la deducción por doble imposición ni cuando la participada sea residente en paraíso fiscal, salvo que resida en UE y tenga motivo económico válido para su operativa.

Cómputo de rentas negativas:

- ✓ Si se obtiene una renta negativa al transmitir una participación y se obtuvieron rentas positivas, que se dejaron exentas, en una transmisión previa por otra entidad del grupo, esas rentas negativas se minoran en las positivas exentas.
- ✓ Las rentas negativas obtenidas en la transmisión de una participación, se minoran en los dividendos recibidos de la participada a partir del período iniciado en 2009, siempre que hayan tenido derecho a la exención y que no hayan minorado el valor de adquisición.
- ✓ Si se transmiten sucesivamente valores homogéneos, el importe de las rentas negativas obtenidas se minorará en el de las rentas positivas exentas de las transmisiones previas.

Deducción para evitar la doble imposición internacional. Impuesto soportado por el contribuyente (art. 31)

Se regula como en la norma vigente, excepto porque se permite deducir como gasto la parte del impuesto pagado en el extranjero que no se pueda deducir en cuota, pero para ello se exige que provenga de realizar actividades económicas en el extranjero.

Deducción para evitar la doble imposición internacional. Dividendos y participaciones en beneficios (art. 32)

Se puede deducir el impuesto pagado por la participada no residente por la parte proporcional de los beneficios con cargo a los que se reparten los dividendos si ese importe se incluye en la base imponible. Requisitos:

- ✓ Participación mínima del 5% o valor de adquisición mayor de 20 millones de euros.
- ✓ Posesión ininterrumpida durante un año. Para este cómputo, como novedad, se tendrá en cuenta el tiempo de posesión de la participación por otras entidades del grupo.
- ✓ Cuando la participada que reparte los dividendos sea una holding y el 70% de sus ingresos procedan de dividendos o de rentas derivadas de la transmisión de participaciones en el extranjero, la participaciones indirectas en esas entidades tienen que cumplir el requisito de mantenimiento y respetar el porcentaje del 5%, salvo que las filiales formen grupo mercantil y consoliden contablemente.
- ✓ Régimen transitorio para participaciones adquiridas antes de 01-01-15: Los dividendos que cumplan los requisitos para aplicar la deducción por doble imposición internacional (participación 5% o valor de adquisición mínimo de 20 millones de euros y mantenimiento de un año), por la parte de las plusvalías tácitas existentes en el momento de la adquisición, no se considerarán renta y minorarán el valor de adquisición de la participación. Además podrá aplicar la deducción del artículo 32.

Régimen transitorio de las deducciones por doble imposición interna e internacional de ejercicios iniciados antes de 01-01-15 pendientes de aplicar

- ✓ Se podrán aplicar en los períodos iniciados a partir de 01-01-15 teniendo en cuenta el tipo de gravamen vigente en los ejercicios en que se aprovechen.
- ✓ Si una entidad se ha acogido al régimen especial de reestructuración en períodos iniciados antes de 01-01-15, los beneficios imputables a las plusvalías tácitas de los bienes aportados que se repartan dan derecho a la deducción por doble imposición de dividendos, cualquiera que se sea el porcentaje de titularidad y la antigüedad de la participación. Lo mismo se permite con las rentas generadas si se transmite la participación.

Exención de las rentas obtenidas en el extranjero a través de EP

- ✓ Para que se pueda aplicar la exención se exige que el EP haya estado sometido a un impuesto análogo pero, como novedad, que el nominal del mismo sea, como poco, del 10%.
- ✓ Se suprime el requisito de que la renta del EP proceda de la realización de actividades económicas en el extranjero.
- ✓ Se regula cuándo se puede considerar que existen distintos EP's en el extranjero.
- ✓ Se establece que se han de tener en cuenta para calcular las rentas de un EP las estimadas por operaciones internas con la casa central si así lo dispone un Convenio.

12. Reducciones de la base imponible

Patent-box

Se regula en los mismos términos que en la norma vigente, con la única excepción de que no se estipula un porcentaje de rentas del 80% de los ingresos para los intangibles no activados.

Las cesiones de intangibles realizadas antes de 01-01-15 se regulan por la norma vigente antes de dicha fecha.

Reserva de capitalización

Ámbito subjetivo: pueden aplicarla las entidades que tributen al tipo general, al de empresas de nueva creación o al tipo de las entidades de crédito y de hidrocarburos, si cumplen lo siguiente:

- ✓ Mantenimiento de fondos propios desde el cierre del período impositivo, durante 5 años, salvo pérdidas contables.

- ✓ Dotación de reserva indisponible durante el plazo de mantenimiento, salvo que la disposición se realice por separación de socio, por una operación de reestructuración con aplicación del régimen especial o por obligación legal.

Minoración de la base imponible: el 10% del incremento de los fondos propios (beneficios no repartidos ni llevados a reserva legal o estatutaria del ejercicio anterior), con un máximo del 10% de la base imponible previa a esta reducción antes de restarle la deducción de gastos que originaron activos por impuesto diferido (DTA) y de BIN's (estos dos últimos limitados también al 70%, de la base previa). Si se agotara la base, se podrá reducir en los 2 ejercicios siguientes.

13. Compensación de bases negativas

Se perpetúa un límite a la compensación de las BIN's: el 70% de la base imponible previa a la reducción de la reserva de capitalización y a su compensación para todo tipo de empresas, en 2016 el 60%. Ahora, de forma transitoria, en 2013, 2014 y 2015 este límite es del 25 ó del 50% según el INCN de la entidad, siempre que supere los 60 o los 20 millones de euros, respectivamente. No obstante, en todo caso se podrán compensar BIN's hasta 1 millón de euros.

- ✓ Cuando el período es inferior al año natural, el límite de 1 millón será proporcional a la duración del período.
- ✓ El límite a la compensación no se aplica a las empresas de nueva creación en los 3 primeros períodos impositivos en los que se genera la base positiva previa.
- ✓ La limitación a la compensación, como ahora, no resultará de aplicación a las quitas y esperas consecuencia de acuerdos con acreedores. Dicha excepción no se tiene en cuenta ni a efectos del 30% ni a efectos del límite absoluto de 1 millón de euros.
- ✓ Tampoco se aplica el límite cuando se extingue la entidad, salvo que la extinción se produzca por operaciones de reestructuración con aplicación del régimen especial.

Se suprime el límite de 18 años para compensar bases negativas, pudiéndose aplicar sin límite temporal las pérdidas pendientes al inicio de los ejercicios que comiencen a partir del 01-01-15.

Se establecen limitaciones al aprovechamiento de las BIN's de sociedades adquiridas con esa finalidad. Eso sucederá cuando se den una serie de circunstancias como que la entidad sea patrimonial, hubiera dejado de ejercer actividades económicas, hubiera iniciado una diferente a la que originó las BIN's o que las personas que adquieren las participaciones hubieran pasado a tener un porcentaje cualificado de participación después de que se generaron.

El derecho a comprobar las BIN's por la Administración prescribirá a los 10 años y, una vez pasado ese plazo, la Administración deberá admitir la compensación si el contribuyente

acredita la existencia y cuantía de la misma con la autoliquidación y con la contabilidad depositada en el Registro Mercantil.

14. Tipos de gravamen

	2014	2015	2016 y ss
Tipo general	30%	28%	25%
Entidades dedicadas a exploración , investigación y explotación de yacimientos de hidrocarburos	35%	33%	30%
Entidades de crédito	30%	30%	30%
Entidades de nueva creación (primer período con base imponible positiva y el siguiente) hasta 300.000€ y más	15-20%	15%	15%
Entidades con cifra de negocios inferior a 5 millones €, con plantilla inferior a 25 empleados que tributen al tipo general y creen o mantengan empleo: hasta 300.000€ y más	20-25%	25%	25%
Empresas de Reducida Dimensión (cifra negocio inferior a 10 millones de euros) hasta 300.000€ y más	25-30%	25%	25%
Entidades parcialmente exentas	25%	25%	25%
Entidades sin fines lucrativos acogidas a la Ley 49/2002	10%	10%	10%
Comunidades titulares de montes vecinales en mano común	25%	28%	25%
Cooperativas de crédito y cajas rurales: resultados cooperativos y extracooperativos	25-30%	25-30%	25-30%
Cooperativas fiscalmente protegidas: resultados cooperativos y extracooperativos	20-30%	20-25%	20-25%
SICAV, FII, SII y Fondo de regulación del mercado hipotecario	1%	1%	1%
Fondos de pensiones	0%	0%	0%

15. Deducciones por incentivos

Concepto de I+D: además de las actividades que se establecen en la vigente norma, se considerará también I+D la creación, combinación y configuración de software avanzado mediante “interfaces y aplicaciones” destinadas a la elaboración de productos, procesos o servicios nuevos o sustancialmente mejorados.

Concepto de innovación: incluirá los proyectos de demostración inicial relacionados con la animación y los videojuegos.

Base de la deducción por I+D+i: se minorará en el importe de las subvenciones recibidas, en lugar de hacerlo, como ahora, en el 65% de las subvenciones recibidas.

Se suprimen las deducciones medioambientales, la deducción por inversión de beneficios regulada recientemente (si bien la deducción pendiente se aplicará según la norma en vigor), la

deducción por reinversión de beneficios extraordinarios (que se seguirá rigiendo para inversiones en períodos iniciados antes de 01-01-15 por la norma en vigor) y la de fomento de las TIC's. No obstante, los importes pendientes de deducir por insuficiencia de cuota al comienzo del primer período impositivo iniciado a partir de 01-01-15, serán deducibles con los límites y requisitos de la normativa vigente, incluso incluyendo a efectos del citado límite a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios. Para el límite se tendrán en cuenta las deducciones por doble imposición pendientes de aplicar de ejercicios iniciados antes de 01-01-15.

En el caso de deducción por reinversión con operaciones a plazo, el porcentaje de deducción del 12 y del 17% será del 10 y 15% para rentas integradas en 2015 y del 7 y 12% para rentas integradas en períodos iniciados a partir de 01-01-16.

Producciones cinematográficas:

Se mejora la deducción por inversiones en producciones cinematográficas, estableciendo un porcentaje de deducción del 20% para el primer millón de euros de base y un 18% para el exceso (ahora 18%), limitando la cuantía de la deducción a 3 millones de euros, sin distinguir al productor del coproductor. A la producción se le exigirá un certificado de nacionalidad.

También se regula una deducción para producciones extranjeras que realicen gastos en territorio español, con un porcentaje del 15% de los mismos, sometidos a ciertos requisitos (como que los gastos mínimos sean de 1 millón de euros) y limitada a 2,5 millones de euros en cada producción. En este caso, como ocurre con la deducción por I+D, en caso de insuficiencia de cuota se podrá solicitar a la Administración el abono de la deducción. La base de esa deducción estará constituida por los gastos del personal creativo (domiciliados en España o en el Espacio Económico Europeo, con el límite de 50.000 euros por persona y de la utilización de industrias técnicas y otros proveedores. Esta deducción no estará sometida al límite conjunto sobre la cuota.

Producción y exhibición de espectáculos: deducción del 20% de los gastos realizados en la producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales. Estará limitado a 500.000 euros por contribuyente y sometida a requisitos como la reinversión del 50% de los beneficios.

El derecho a comprobar las deducciones por la Administración prescribirá a los 10 años y, una vez pasado ese plazo, la Administración deberá admitirlas si el contribuyente acredita que resultan procedentes y su cuantía, mediante la exhibición de la autoliquidación y de la contabilidad depositada en el Registro Mercantil.

16. Regímenes especiales

Régimen especial de arrendamiento de viviendas

Se suprime la bonificación especial del 90% (sigue aplicándose la bonificación general del 85%) a la parte de la cuota íntegra correspondiente a las rentas del arrendamiento de viviendas a discapacitados cuando se hubieran llevado a cabo obras de adecuación certificadas administrativamente.

Se establece la incompatibilidad de la bonificación de rentas con la reducción por reserva de capitalización.

Se adapta la corrección de la doble imposición de los dividendos repartidos por estas entidades y de las rentas obtenidas en la transmisión de sus participaciones al paso de la deducción por doble imposición interna a la exención.

Régimen de consolidación

Perímetro de consolidación: abarcará todas las sociedades españolas sobre las que se tenga una participación de, al menos, el 75% y a los establecimientos permanentes en España de las entidades no residentes del grupo. Se exige que la dominante posea también la mayoría de los derechos de voto en las entidades incluidas en el perímetro y se permite incluir en el grupo a entidades residentes dominadas indirectamente a través de no residentes o a las “hermanas” residentes y filiales de una no residente.

Las entidades que con la nueva norma cumplan las condiciones para formar parte de un grupo y no formaban parte de él antes por no cumplir los requisitos con la norma vigente, se integrarán en el primer período impositivo iniciado a partir de 01-01-15, si optan y comunican antes de que termine el período impositivo.

Si bien en la norma vigente la representante del grupo es siempre la entidad dominante, ahora se prevé, en el caso de grupo de filiales de una entidad no residente, que la representante sea una de las entidades residentes del grupo. Por ello, en estos casos se prevé que, en lugar de la dominante, sea esa entidad representante la que tenga que comunicar el acuerdo de la dominante no residente.

Se prevé que la integración de un grupo fiscal en otro no extinga aquel, para que la fiscalidad no condicione la reestructuración.

Se dan reglas para regular el caso en que la dominante de un grupo pase a ser dependiente o sea absorbida en operación de fusión acogida al régimen de reestructuración y que por ello todas las entidades del grupo pasen a integrarse en otro. Estos efectos se producirán cuando la

dominante de un grupo pase a a ser dependiente de otra en el primer período impositivo que se inicie a partir de 01-01-15. También, cuando se integren dos o más grupos fiscales por ser las dominantes filiales de una no residente, los efectos se desplegarán en el primer ejercicio iniciado a partir de 01-01-15.

Para no fragmentar los grupos de entidades bancarias, cuyas sociedades con esta actividad pasarán a tributar a un 30%, en lugar de al 25%, se permite, si optan a ello, formar parte del grupo a las sociedades que tributan a tipo general, tributando el grupo entero al 30%.

Ya no tendrán que salir del grupo las entidades que, al cierre del ejercicio, hayan sido declaradas en concurso de acreedores.

Para determinar la base imponible, en lugar de hacerlo como con la norma vigente, sumando las bases individuales, en 2015 y siguientes los ajustes e incentivos en base, como las reservas de capitalización y de nivelación, se aplicarán a nivel de grupo.

Las dotaciones a las nuevas reservas de capitalización y de nivelación reducen (y en el segundo caso también incrementan) la base del grupo, si bien las dotaciones a las reservas puede hacerla cualquier entidad del grupo.

Se establecen normas especiales en caso de incorporación de entidades al grupo, aplicándose estas nuevas reglas para las que se produzcan a partir de 20-06-14.

Régimen especial de reestructuración

Ya no se opta a su aplicación, sino que se aplica cuando se realizan las operaciones correspondientes, si bien se obliga a comunicar a la Administración la realización de las mismas, y en dicha comunicación se puede indicar que no se aplica el régimen. Como ahora, no se aplicará cuando el principal objetivo de la operación sea el fraude o la evasión fiscal.

Como queda exenta la plusvalía en la transmisión de participaciones en el ámbito interno, desaparece la deducibilidad del fondo de comercio de fusión.

Aportaciones no dinerarias: se permite aplicar el régimen en estas operaciones a no residentes sin EP que aporten acciones o participaciones, y se permite la aportación de valores de entidades no residentes.

Las bases negativas, cuando se transmite una rama de actividad, también se transmiten a la adquirente en la parte correspondiente.

La Administración tributaria tendrá la posibilidad de determinar que no se aplique parcialmente el régimen y eliminará exclusivamente los efectos de la ventaja fiscal obtenida.

Transparencia Fiscal Internacional

Si bien se sigue configurando de forma similar a la vigente, si la participación es cuando menos del 50% conjuntamente con personas o entidades vinculadas, y la tributación es inferior al 75% del impuesto español, se tendrán que imputar al contribuyente las rentas positivas obtenidas por la filial derivadas de la cesión o transmisión de bienes o derechos, o de la prestación de servicios, cuando no se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales (pueda cumplirse con medios a nivel de grupo art. 42 del CdC) para su realización, incluso si las operaciones tienen carácter recurrente.

Se imputarán, además de intereses, dividendos y rendimientos de inmuebles otras rentas como propiedad intelectual, propiedad industrial, asistencia técnica, derechos de imagen o seguros. En 2014 solo se imputan rentas pasivas.

No habrá que realizar la imputación si el contribuyente acredita que las operaciones se realizan con medios en otra entidad del grupo o si su operativa responde a motivos económicos válidos.

Si se dispone de dichos medios, solo se imputarán rentas de determinadas fuentes, de forma parecida a lo que se hace en la actualidad.

Se elimina el supuesto de no imputación si la suma de las rentas es inferior al 4% de los ingresos totales de la entidad no residente y sigue la excepción a la imputación si la cuantía de las rentas que se han de transparentar no llegan al 15% de la renta total de la no residente.

Empresas de reducida dimensión

Se explicita que los incentivos del régimen no se aplican cuando la entidad tenga como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.

Se suprime la libertad de amortización para bienes de escaso valor, al establecerse con carácter general para todo tipo de entidades, si bien con otros límites.

Desaparece la amortización acelerada para los bienes en los que se materializó la reinversión de beneficios extraordinarios al desaparecer esta deducción. No obstante, si vinieran amortizándolos por el triple del coeficiente de tablas en ejercicios iniciados antes de 01-01-15, conforme a lo previsto por la norma vigente, podrán seguir haciéndolo.

Nueva Reserva de Nivelación:

Ámbito subjetivo: podrán aplicar el incentivo fiscal las entidades que cumpliendo las condiciones de INCN para aplicar este régimen especial tributen a tipo general.

Pueden minorar la base imponible positiva en un máximo del 10% de su importe con un máximo de un millón de euros en el año. Por dicho importe se deberá dotar una reserva indisponible con cargo a los beneficios del año en que se minorra la base y, si no existen beneficios suficientes, deberá dotarse en los ejercicios siguientes en cuanto sea posible. No obstante, se podrá disponer de la reserva también antes de la adición a la base (o por pérdidas o a los 5 años) en caso de separación de socios, operaciones de reestructuración acogidas al régimen o por obligación legal.

Funcionamiento: si el contribuyente tiene una base negativa en los cinco ejercicios siguientes, se reduce la misma con el importe de la minoración aplicada por esta reserva y, si resta saldo sin aplicar por pérdidas se incrementará la base imponible del quinto año siguiente a la reducción.

Las cantidades aplicadas a la dotación de esta reserva no son válidas a efectos de la de capitalización ni para dotar la Reserva para Inversiones en Canarias.

Régimen de entidades tenencia de valores extranjeros (ETV's)

No podrán acogerse al régimen las sociedades patrimoniales pero, al contrario de con la norma vigente, podrán acogerse cuando el 5% del capital pertenezca a 10 o más socios o a un grupo familiar.

Se eleva a 20 millones de euros el importe mínimo de la inversión necesario para poder aplicar el régimen cuando no se posee el 5% de participación en una entidad (ahora 6 millones) en caso de dividendos o de transmisión de participaciones de ETV's. Además, también los dividendos y rentas procedentes de la transmisión de fuente interna podrán gozar de la exención en socios contribuyentes por este impuesto, en consonancia con el nuevo sistema de corrección de la doble imposición interna.

Los dividendos percibidos de estas entidades por las personas físicas residentes en nuestro país pasarán a tributar en la base del ahorro, en lugar de hacerlo en la base general como con la norma vigente.

SOCIMI's (con efectos a partir de 01-01-14)

No habrá que retener sobre los dividendos que paguen estas entidades cuando la perceptora también tribute por este régimen especial.

Únicamente no será aplicable la exención en el IRNR de las rentas derivadas de la transmisión de valores de estas entidades cuando el socio no residente, sin establecimiento permanente, tenga una participación del 5% o superior.

Régimen especial del mecenazgo

Aumentan los porcentajes de deducción por donativos de las personas jurídicas cuando se van incrementando respecto a años anteriores. El porcentaje en estos casos será del 40% en lugar del general del 35% si bien en 2015 será solo del 37,5%.

17. Medidas transitorias que se venían aplicando y seguirán en 2015

Limitaciones a la aplicación del régimen de libertad de amortización para elementos adquiridos antes de 31-03-12 para empresas con INCN mayor de 20 millones de euros.

Limitación a la compensación de bases imponibles negativas del 25 y 50% de la base imponible previa a la compensación también para entidades con INCN de más de 20 y de más de 60 millones de euros, respectivamente.

Las normas especiales para el cálculo de los pagos fraccionados en empresas con INCN de más de 20 millones de euros.

Las limitaciones a la amortización fiscal del fondo de comercio que seguirán siendo del 1% para el adquirido a terceros, el financiero (desaparece de la norma aunque se mantiene para inversiones anteriores a 01-01-15) y el de fusión, siendo del 2% la limitación para el gasto fiscal por intangibles de vida útil indefinida.

La regla especial por la que, transitoriamente, se puede aplicar el régimen de arrendamiento financiero aunque las cuotas de amortización del coste decrezcan por una refinanciación.

18. Declaración

Se elimina la excepción a la obligación de declarar que ahora está vigente para las entidades parcialmente exentas si se cumplen las condiciones que exige la norma.

19. Retenciones

El porcentaje general de retención será del 20% en 2015 y de 19% en 2016.

20. Facultades de comprobación de la Administración Tributaria

Ya hemos visto las facultades para comprobar BIN's, deducciones por incentivos y deducciones por doble imposición internacional, para las que tiene un período de prescripción especial de 10 años y que se aplican a procedimientos que finalicen a partir de 01-01-15.

Según el artículo 120.2 se prevé, sin embargo, que la Administración pueda comprobar actos, actividades y demás circunstancias de operaciones realizadas en períodos prescritos para regularizar períodos no prescritos. Esto también será de aplicación en procedimientos que finalicen a partir de 01-01-15.

El presente documento es una recopilación de información fiscal elaborada por NOSTRUM y el REAF-REGA cuya finalidad es única y estrictamente divulgativa. En consecuencia, la información y comentarios que se incluyen en el mismo no constituyen en ningún caso asesoramiento jurídico o tributario alguno. Nostrum no aceptará ninguna responsabilidad por las posibles consecuencias que para las personas o entidades pueda tener el hacer o el no hacer basándose en la información contenida en el presente documento.
