



A FONDO

UN ANÁLISIS EN PROFUNDIDAD DE LA REFORMA FISCAL: IS (PARTE II – REGÍMENES ESPECIALES Y GESTIÓN DEL IMPUESTO)

en breve

En esta segunda parte del artículo sobre el IS se detallan las novedades correspondientes a los regímenes especiales y a la gestión del impuesto, sobre la base del proyecto de Ley del IS aprobado por el Senado y remitido al Congreso de los Diputados, publicado en el BOCG el jueves 20 de noviembre de 2014.

sumario

- Agrupaciones de Interés Económico (“AIEs”) españolas y europeas y Uniones Temporales de Empresas (“UTES”)
- Entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda
- Entidades de capital riesgo
- Régimen de neutralidad
- Transparencia Fiscal Internacional (“TFI”)
- Entidades de reducida dimensión (“ERD”)
- Contratos de arrendamiento financiero
- Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros (“ETVEs”)
- Entidades parcialmente exentas
- Otros
- Normas relativas a la gestión del impuesto

autor

Ana Mata Zapico y Sergio Alonso González
Abogados en Pérez-Llorca



Tal y como se adelantó en la primera parte de este artículo, el 6 de agosto se publicaron los diferentes Proyectos de Ley correspondientes al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (“IRPF”) y el Impuesto sobre la Renta de los no Residentes (“IRNR”), el Impuesto sobre

Sociedades (“IS”) y el Impuesto sobre el Valor Añadido (“IVA”) habiéndose relegado la tramitación parlamentaria del texto normativo relativo a la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (“LGT”) para un momento posterior.

En la primera parte de este artículo se analizaron las novedades que afectaban al régimen general del IS y que se contenían en el Proyecto de Ley del IS remitido por el Congreso de los Diputados al Senado, publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales (“BOCG”) el día 13 de octubre de 2014. Desde entonces la tramitación parlamentaria de los Proyectos de Ley ha seguido su curso.

En esta segunda parte del artículo se detallan las novedades propuestas correspondientes a los regímenes especiales y a la gestión del impuesto, sobre la base del proyecto de Ley del IS aprobado por el Senado y remitido al Congreso de los Diputados, publicado en el BOCG el jueves 20 de noviembre de 2014, y que contiene por tanto las enmiendas aprobadas en el Senado (el “Proyecto”). Según la información recibida (sin confirmación oficial), el Congreso de los Diputados ha aprobado el texto remitido por el Senado en su integridad, pero en la fecha de entrega a la revista del presente artículo, aún no se ha publicado en el Boletín Oficial del Estado el texto definitivo aprobado por el Congreso de los Diputados. Por ello, no disponemos de información acerca de la nomenclatura exacta que se le dará a la nueva Ley y en el presente artículo nos referiremos al texto como Proyecto en lugar de Ley.

Tal y como se indicó en la primera parte del artículo, nuestra intención es analizar las novedades sobre la tributación en el IS a partir 1 de enero de 2015, excluyéndose en términos generales las previsiones contenidas en las disposiciones adicionales y transitorias del Proyecto. Asimismo, el objetivo del artículo es describir únicamente las novedades.

El Proyecto contiene una nueva Ley del IS en sentido estricto, incluyendo modificaciones de calado respecto del actual Texto Refundido de la Ley del IS, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, (la "LIS"), aunque manteniendo la misma estructura del IS. Procedemos por tanto a analizar las novedades más significativas en materia de regímenes especiales y gestión del impuesto (Títulos VII y VIII del Proyecto respectivamente):

AGRUPACIONES DE INTERÉS ECONÓMICO ("AIES") ESPAÑOLAS Y EUROPEAS Y UNIONES TEMPORALES DE EMPRESAS ("UTES") (Artículos 43 a 47 del Proyecto)

En primer lugar, se aclara que las AIEs, aunque no queden obligadas al pago del IS, sí están sujetas a la totalidad de las obligaciones establecidas legalmente. Asimismo, se establece que la reserva de capitalización no aplicada en el ejercicio podrá ser imputada a los socios y que la base imponible ("BI") debe quedar minorada o incrementada en la reserva de nivelación. Por último, el Proyecto determina que el valor de adquisición de las AIEs españolas, cuando así lo establezcan los criterios contables, debe minorarse en el importe de los gastos financieros, las bases imponibles negativas ("BINs"), la reserva de capitalización y las deducciones y bonificaciones imputadas a los socios.

Respecto de las UTEs, se incluye la obligación de minorar el valor de adquisición por el importe de las pérdidas imputadas a los socios. Asimismo, respecto de las UTEs que operen en el extranjero, se amplía la posibilidad de aplicar la exención para evitar la doble imposición a las empresas que participen en la UTE y, además, se recoge expresamente la posibilidad de aplicar la deducción por doble imposición internacional.

Por último, en relación con las imputacio-

Se establecen numerosos cambios al régimen de consolidación fiscal.

nes efectuadas a los socios, se elimina la posibilidad de que las mismas se realicen a partes iguales en caso de que no se precise un criterio específico en la escritura de constitución.

ENTIDADES DEDICADAS AL ARRENDAMIENTO DE VIVIENDA (artículos 48 y 49 del Proyecto)

Se elimina la bonificación del 90% para el arrendamiento de vivienda por discapacitados y se establece expresamente la incompatibilidad de la bonificación del 85% con la reserva de capitalización.

Adicionalmente, se establecen las siguientes dos matizaciones técnicas: (i) para el cálculo de la bonificación deberán tenerse en cuenta los gastos fiscalmente deducibles y (ii) se adapta el régimen de los socios a la nueva exención aplicable sobre los dividendos distribuidos por la entidad dedicada al arrendamiento de vivienda (aplicándolo sobre el 50% de los dividendos), así como a las rentas derivadas de la transmisión de la participación en dichas entidades.

ENTIDADES DE CAPITAL RIESGO (artículos 50 y 51 del Proyecto)

La exención del 99% prevista para las entidades de capital riesgo sobre las rentas obtenidas por la transmisión de participaciones queda limitada a aquellas sociedades que no cumplan los requisitos previstos para la exención para evitar la doble imposición sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de



A FONDO

UN ANÁLISIS EN PROFUNDIDAD DE LA REFORMA FISCAL: IS (PARTE II – RÉGIMENES ESPECIALES Y GESTIÓN DEL IMPUESTO)

Al contrario que el sistema ahora vigente, el régimen de neutralidad será el régimen general salvo que expresamente se indique lo contrario por el contribuyente.

entidades residentes y no residentes (artículo 21 del Proyecto) que se analizó en la primera parte del artículo y sobre el que se han introducido ciertas matizaciones técnicas en el Senado, en el Senado, siempre que la renta no se obtenga a través de un país o territorio calificado como paraíso fiscal o que el adquirente resida en dicho país o territorio. Además, se eliminan las restricciones a la aplicación de la exención en caso de transmisión a entidades del grupo o de participaciones que anteriormente hubiesen sido adquiridas a entidades vinculadas.

CONSOLIDACIÓN FISCAL (artículos 55 a 75 del Proyecto)

El Proyecto establece numerosos cambios al régimen de consolidación fiscal que queda regulado conforme a las siguientes reglas:

- Como gran novedad, se prevé que podrán constituir un grupo de consolidación fiscal las sociedades residentes dependientes cuya sociedad matriz “dominante” sea una entidad no residente que no resida en un paraíso fiscal, con personalidad jurídica y sujeta y no exenta a un impuesto análogo o similar al IS.
- Se excluye expresamente del perímetro de consolidación a las entidades no residentes en territorio español. En concreto, el Proyecto introduce una nueva

Disposición Adicional que equipara el tratamiento fiscal que debe darse al caso en el que la entidad dominante del grupo fiscal sea una entidad residente en territorio español y sometida a la normativa foral del País Vasco en el IS, con el tratamiento fiscal de una entidad dominante no residente en territorio español.

- Las referencias a la “*sociedad dominante*” se sustituyen por el concepto de “*entidad representante*”, de manera que, en los casos en los que las entidades dependientes tienen una sociedad matriz no residente, pueda tener dicha condición de entidad representante alguna de las entidades residentes dependientes y no la entidad matriz no residente.
- A los efectos de aplicar el régimen de consolidación fiscal, los establecimientos permanentes (“**EPs**”) de entidades no residentes se considerarán entidades residentes participadas al 100% del capital y derechos de voto por aquellas entidades no residentes.
- Para la inclusión en el grupo, además de mantener una participación del 75% del capital social (70% en el caso de entidades cotizadas), resulta necesario que la entidad dominante posea la mayoría de los derechos de voto.
- Las entidades dependientes no podrán ser, ni de manera directa ni indirecta, dependientes de ninguna otra entidad residente que cumpla los requisitos para ser considerada dominante.
- Se consideran entidades dependientes los EPs de entidades no residentes en territorio español respecto de los cuales una entidad cumpla los requisitos para ser considerada entidad dominante.
- Aunque las sociedades integradas deben tener el mismo tipo impositivo,

se podría optar por que en el grupo se integre al menos una entidad de crédito, cuyo tipo impositivo diferiría de las demás entidades. En dicho caso, tanto la entidad de crédito como la entidad dominante deberán tomar los correspondientes acuerdos para integrarse en el grupo de consolidación fiscal.

- Las sociedades para la gestión de activos, constituidas de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 8/2012, de 30 de octubre, se incluirán en el mismo grupo fiscal de las entidades de crédito, siempre que se cumplan los requisitos de participación y permanencia.
- El grupo fiscal se extingue cuando la entidad dominante pierda tal condición. No obstante, no se extinguirá cuando la entidad dominante pierda tal condición y sea no residente en territorio español, siempre que se cumplan las condiciones para que todas las entidades dependientes sigan constituyendo un grupo de consolidación fiscal, salvo que se incorporen a otro grupo fiscal.
- El acuerdo para aplicar el régimen de consolidación deberá adoptarse por el Consejo de Administración u órgano equivalente (con el régimen anterior el acuerdo lo adoptaba la Junta General de accionistas).
- Se incrementan significativamente las sanciones por la falta de los preceptivos acuerdos de consolidación, pasando a 20.000 euros para el primer ejercicio y a 50.000 euros para el segundo ejercicio.
- La BI del grupo estará formada, además de por las BI individuales, por las eliminaciones e incorporaciones, por las cantidades correspondientes a la reserva de capitalización, por las dotaciones por deterioro de los créditos (con el límite del 70% de la BI positiva individual) y por las cantidades corres-

En el caso de los canjes de valores es importante destacar la nueva obligación para los socios personas jurídicas de incluir en la memoria anual el valor fiscal de los valores entregados, así como el significativo incremento de las sanciones en caso de incumplimiento de esta obligación.

pondientes a la reserva de nivelación, en su caso. El límite de los gastos financieros deducibles se calcula a nivel del grupo de consolidación, salvo en caso de extinción de la entidad (exceptuando si se extingue dentro del grupo fiscal y la entidad extinguida tuviera gastos financieros pendientes de deducir en el momento de su integración).

- No se incluyen en la BI individual ni la reserva de capitalización, ni las dotaciones por deterioro de los créditos (con el límite del 70% de la BI positiva individual), ni la compensación de BINs, ni las cantidades correspondientes a la reserva de nivelación, en su caso.
- En relación con las eliminaciones e incorporaciones, se eliminan las especialidades en el ámbito fiscal, sustituyéndose por una referencia genérica a las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas.
- En relación con el reconocimiento de



A FONDO

UN ANÁLISIS EN PROFUNDIDAD DE LA REFORMA FISCAL: IS (PARTE II – RÉGIMENES ESPECIALES Y GESTIÓN DEL IMPUESTO)

Respecto del régimen de TFI, se establece la obligación de los contribuyentes de imputar la renta total obtenida por la entidad no residente cuando la entidad no disponga de medios materiales y personales para la realización de las actividades.

los ingresos, gastos o resultados relativos a la reducción del 60% prevista para el régimen del Patent Box (artículo 23 del Proyecto), la incorporación en la BI se realiza en el ejercicio en el



que los ingresos, gastos o resultados se entienden realizados frente a terceros. La cesión de estos activos está sometida a las obligaciones de documentación de operaciones vinculadas.

- El tipo de gravamen será el tipo impositivo de la entidad representante, salvo en el caso de grupos en el que se integre al menos una entidad de crédito, en cuyo caso el tipo de gravamen será del 30%.
- En el supuesto de que una entidad se incorpore a un grupo fiscal (“régimen de entrada”), para la determinación de la BI del grupo fiscal deberá tenerse en consideración lo siguiente:
 - Los gastos financieros netos pendientes de deducir lo serán en el grupo fiscal con el límite del 30% del beneficio operativo de la propia entidad, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan a dicha entidad.
 - En el supuesto de que los gastos financieros no alcancen el límite del 30%, la diferencia entre los gastos financieros y el límite será aplicable en relación con los gastos financieros generados por la propia entidad.
 - Los gastos financieros derivados de deudas destinadas a la adquisición de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades que se incorporen a un grupo de consolidación fiscal se deducirán con el límite adicional del 30% del beneficio operativo de la propia entidad o grupo adquirente teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan y sin incluir el beneficio operativo de la entidad o entidades adquiridas durante los cuatro años posteriores a dicha adquisición (esta circunstancia no

resultará de aplicación a las entidades que se hayan incorporado a un grupo fiscal en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 20 de junio de 2014).

- El límite anterior no será aplicable en el período impositivo en que se adquieran las participaciones en el capital o fondos propios de entidades si la adquisición se financia con deuda en un 70 % del precio de adquisición como máximo. Tampoco se aplicará el mismo en los períodos impositivos siguientes siempre que el importe de esa deuda se minore, desde el momento de la adquisición, al menos en la parte proporcional que corresponda a cada uno de los ocho años siguientes hasta que la deuda alcance el 30% del precio de adquisición.
- Las cantidades correspondientes a la reserva de capitalización pendientes de aplicar se aplicarán en la BI del grupo fiscal, con el límite del 10% de la BI positiva individual de la propia entidad previa a su aplicación, a la integración de las dotaciones por deterioro de créditos de entidades no vinculadas y a la compensación de BINs, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan a dicha entidad.
- Las dotaciones por deterioro de créditos de entidades no vinculadas pendientes de integrar en la BI se integrarán en la BI del grupo fiscal, con el límite del 70% de la BI positiva individual de la propia entidad previa a la integración de las dotaciones de la referida naturaleza y a la compensación de BINs, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan a dicha entidad.
- Las BINs de cualquier entidad pen-

Respecto de la aplicación del régimen de ERD, la principal novedad es la reserva de nivelación de bases imponibles que permite a las ERD minorar su BI hasta el 10% de su importe.

dientes de compensar en el momento de su integración en el grupo fiscal podrán ser compensadas en la BI de este, con el límite del 70 % de la BI individual de la propia entidad, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones.

- En el supuesto de que el grupo se extinga, se pierda el derecho a su aplicación o alguna sociedad sea excluida del grupo (“régimen de salida”), deberán tenerse en cuenta las siguientes reglas:
 - Las eliminaciones pendientes de incorporación se integrarán en la BI individual de las entidades que forman parte del mismo, en la medida en que hubieran generado la renta objeto de eliminación.
 - Cada entidad asume, en la proporción que hubieren contribuido a su formación, (i) los gastos financieros netos pendientes de deducir del grupo fiscal, (ii) la diferencia entre los gastos financieros y el límite del 30% del beneficio operativo, (iii) las cantidades correspondientes a la reserva de capitalización, (iv) las dotaciones por deterioro de créditos de entidades no vinculadas, (v) el derecho a la compensación de las BINs pendientes de compensar, (vi) las cantidades correspondien-



A FONDO

UN ANÁLISIS EN PROFUNDIDAD DE LA REFORMA FISCAL: IS (PARTE II – RÉGIMENES ESPECIALES Y GESTIÓN DEL IMPUESTO)

Se elimina del régimen de ERD la libertad de amortización para inversiones de escaso valor.

tes a la reserva de nivelación de bases imponibles, (vii) el derecho a la aplicación de las deducciones pendientes de aplicar y (viii) el derecho a la deducción de los pagos fraccionados que hubiese realizado el grupo fiscal.

- En el supuesto de que la entidad dominante adquiriera la condición de dependiente o sea absorbida por alguna entidad a través de una operación de fusión acogida al régimen especial de neutralidad, que determine que todas las entidades incluidas en un grupo fiscal se integren en otro grupo fiscal, se debe tener en consideración las siguientes reglas, siempre que este supuesto se produzca a partir del primer período que se inicie el 1 de enero de 2015 (vid Disposición Transitoria 25^a):
 - No se integrarán en la BI las eliminaciones pendientes de incorporación.
 - Los gastos financieros netos pendientes de deducir que asuman las entidades que se incorporan al nuevo grupo fiscal se deducirán con el límite del 30% del beneficio operativo de todas ellas, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan y el derecho a incrementar los gastos deducibles por la diferencia entre el límite del 30% y los gastos financieros incurridos será aplicable en relación con los gastos financieros generados por dichas entidades conjuntamente.
 - Las cantidades correspondientes a la reserva de capitalización pendientes de aplicar que asuman las entidades que se incorporan al nuevo grupo fiscal se aplicarán en la BI del nuevo grupo, con el límite de la suma de las bases imponibles positivas de las referidas entidades previas a su aplicación, a la integración de las dotaciones por deterioros de créditos de entidades no vinculadas y a la compensación de BINs, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que corresponda realizar.
 - Las dotaciones por deterioros de créditos de entidades no vinculadas pendientes de integrar en la BI que asuman las entidades que se incorporan al nuevo grupo fiscal se integrarán en la BI de éste, con el límite de la suma de las bases imponibles positivas de las referidas entidades previa a la integración de las dotaciones de la referida naturaleza y a la compensación de BINs, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que corresponda realizar.
 - Las BINs pendientes de compensación podrán ser compensadas en el nuevo grupo fiscal con el límite de la suma de las bases imponibles de las entidades que se incorporan al nuevo grupo fiscal, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan.
 - Las cantidades correspondientes a la reserva de nivelación pendientes de adicionar se adicionarán a la BI del grupo fiscal.
 - Las deducciones pendientes de aplicación podrán deducirse en la cuota íntegra del nuevo grupo fiscal con el límite de la suma de las cuotas íntegras de las entidades que se incorporan al mismo.

- Se elimina la referencia al plazo de presentación de declaraciones complementarias que deban practicarse en caso de extinción del grupo fiscal, pérdida del régimen de consolidación fiscal o separación de entidades del grupo fiscal.
- Se establece el siguiente régimen transitorio (vid Disposición Transitoria 25ª):
 - Las entidades que estuvieran aplicando el régimen de consolidación fiscal a la entrada en vigor del Proyecto continuarán en su aplicación.
 - Las entidades que, de acuerdo con la definición de grupo fiscal, cumplan las condiciones para ser consideradas como dependientes de un grupo sin que formaran parte del mismo con anterioridad por no cumplir los requisitos necesarios para ello, se integrarán en el mencionado grupo en el primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2015. La opción y comunicación deberá realizarse dentro del referido período impositivo.
 - No se extinguirá el grupo fiscal cuando la entidad dominante en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015 se convierta en dependiente de una entidad no residente en territorio español por aplicación de la nueva definición de grupo fiscal en el primer período impositivo que se inicie a partir de dicha fecha, salvo que dicho grupo fiscal se integre en otro ya existente.
 - Las entidades que cumplan las condiciones para formar un grupo de consolidación fiscal, sin que formasen parte ningún grupo fiscal con anterioridad a la entrada en vigor del Proyecto por no cumplir los

Se elimina cualquier especialidad en el tratamiento en el IS de la ETVE de los dividendos y ganancias patrimoniales obtenidas como consecuencia de la transmisión de la participación, debiendo aplicarse el régimen general.

requisitos necesarios para ello, podrán optar por la aplicación del régimen de consolidación fiscal en el primer período impositivo iniciado a partir de 1 de enero de 2015, siempre que la opción y comunicación se realice antes de la finalización de dicho período impositivo.

- Los efectos previstos para los casos de integración del grupo en otro grupo fiscal, resultarán de aplicación en el supuesto de grupos fiscales respecto de los que la entidad dominante adquiera la condición de dependiente de una entidad residente en España, en el primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2015. En este supuesto, la opción y comunicación deberán realizarse dentro del referido período impositivo.
- En el supuesto en que dos o más grupos fiscales deban integrarse por aplicación de la nueva definición de grupo fiscal, dicha integración y, en su caso, la incorporación de otras entidades en el grupo fiscal respecto de las cuales la entidad dominante cumpla tal condición, se podrá realizar en el primer período impositivo que se inicie a partir de



A FONDO

UN ANÁLISIS EN PROFUNDIDAD DE LA REFORMA FISCAL: IS (PARTE II – RÉGIMENES ESPECIALES Y GESTIÓN DEL IMPUESTO)

1 de enero de 2016. En este caso, aquellos grupos podrán seguir aplicando el régimen de consolidación fiscal en los períodos impositivos que se inicien en el año 2015 con la misma composición existente a 31 de diciembre de 2014.

- Las eliminaciones practicadas en un grupo fiscal en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015 procedentes de la transmisión de participaciones en entidades pendientes de incorporar a la entrada en vigor del Proyecto, se incorporarán de acuerdo con las normas previstas a tal efecto y les resultará de aplicación la exención para evitar la doble imposición (artículo 21 del Proyecto) siempre que se cumplan los requisitos exigidos en el citado precepto.



RÉGIMEN DE NEUTRALIDAD (artículos 76 a 89 del Proyecto)

El Proyecto establece también significativas modificaciones respecto del régimen especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una sociedad europea (denominado coloquialmente como régimen de neutralidad):

- El régimen de neutralidad será el régimen general salvo que expresamente se indique lo contrario por el contribuyente (al contrario que el sistema hasta ahora vigente).

A este respecto, se mantiene, aunque de manera más genérica, la obligación de comunicación de las operaciones para la entidad adquirente (salvo que sea no residente, en cuyo caso deberá ser realizada por la entidad transmitente), elevándose adicionalmente las sanciones aplicables (10.000 euros por cada operación) en caso de incumplimiento de la obligación de comunicación.

- Se elimina el tratamiento fiscal del fondo de comercio argumentándose en que, con el nuevo mecanismo para evitar la doble imposición (artículo 21 del Proyecto), el mantenimiento de este mecanismo resulta innecesario.

A este respecto, en caso de que la entidad adquirente participe en la transmitente, no se integra en la BI la renta negativa como consecuencia de la anulación de la participación. Asimismo, si la transmitente participa en la entidad adquirente, no se integra en la BI la renta negativa derivada de la transmisión de la participación.

- Los gastos financieros derivados de deudas contraídas para la adquisición de participaciones se deducirán con el límite del 30% de la BI de la sociedad que realizó la adquisición, sin incluir el

beneficio operativo de otras entidades respecto de las cuales se haya efectuado una operación de reestructuración acogida al régimen especial de neutralidad. El límite indicado no resultará de aplicación en el período impositivo en que se adquieran las participaciones en el capital o fondos propios de entidades si la adquisición se financia con deuda, como máximo en un 70 % del precio de adquisición. Dicho límite no se aplicará tampoco en los períodos impositivos siguientes siempre que el importe de esa deuda se minore, desde el momento de la adquisición, al menos en la parte proporcional que corresponda a cada uno de los ocho años siguientes, hasta que la deuda alcance el 30 % del precio de adquisición.

- Las BINs pendientes de compensación podrán ser compensadas por la entidad adquirente siempre que la entidad transmitente se extinga o se transmita una rama de actividad que haya generado BINs, quedando limitada la transmisión a las BINs generadas por la rama transmitida. El importe de las BINs susceptible de compensación se reducirá en el importe de la diferencia positiva entre el valor de las aportaciones de los socios, realizadas por cualquier título, correspondiente a la participación o a las participaciones que las entidades del grupo tengan sobre la entidad transmitente, y su valor fiscal cuando la entidad adquirente participe en el capital de la transmitente o bien ambas formen parte de un grupo de sociedades a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.
- En caso de que se renuncie al régimen fiscal de neutralidad (i) los bienes y derechos se valorarán conforme a las normas generales del IS, y (ii) la fecha de adquisición será la fecha en la que la operación tenga eficacia mercantil.

La Administración tributaria podrá regularizar los importes correspondientes a aquellas partidas que se integren en la BI en los períodos impositivos objeto de comprobación, aun cuando los mismos deriven de operaciones realizadas en períodos impositivos prescritos.

Además, en caso de que no resulte de aplicación el régimen de neutralidad, los bienes se valorarán conforme al valor de mercado, no tomándose como referencia el valor convenido por las partes.

- Salvo en el caso de renuncia a la aplicación del régimen de neutralidad, las acciones recibidas como consecuencia de una aportación de rama de actividad o de elementos patrimoniales se valorarán por el valor fiscal que tenían dichos activos para el transmitente.
- El régimen de neutralidad resulta de aplicación a las rentas derivadas de las siguientes transmisiones: (i) EPs situados en el territorio de un Estado miembro (“**EM**”) de la UE, a favor de entidades que residan en ellos, siempre que revistan una de las formas enumeradas en la parte A del anexo I de la Directiva 2009/133/CE del Consejo, de 19 de octubre (la “**Directiva**”), y estén sujetas y no exentas a alguno de los tributos mencionados en la parte B del anexo I de la Directiva; (ii) realizadas por entidades residentes en territorio español, de EPs situados en el territorio de Estados no pertenecientes



A FONDO

UN ANÁLISIS EN PROFUNDIDAD DE LA REFORMA FISCAL: IS (PARTE II – REGÍMENES ESPECIALES Y GESTIÓN DEL IMPUESTO)

a UE en favor de entidades residentes en territorio español; o (iii) realizadas por entidades no residentes en territorio español de participaciones en entidades residentes en territorio español, en favor de entidades residentes en su mismo país o territorio, o en favor de entidades residentes en la UE siempre que, en este último caso, tanto la entidad transmitente como la adquirente revistan una de las formas enumeradas en la parte A del anexo I de la Directiva, y estén sujetas y no exentas a alguno de los tributos mencionados en la parte B del Anexo I de dicha Directiva.

- En el caso de los canjes de valores, las acciones se valorarán por el valor fiscal que tenían para los socios que efectúan la operación. En el caso de que la renta generada en los socios no quede sujeta a tributación en España, el valor a efectos fiscales será equivalente al valor de mercado, eliminándose la posibilidad de que dicho valor quede fijado en función del valor convenido por las partes. La fecha de adquisición de las acciones será la fecha de realización del canje de valores.
- Se elimina la referencia a la obligación de imputar las rentas conforme a las normas contables (i.e. aplicación de la retroacción contable).
- Respecto de la información a incluir en la memoria anual, es importante destacar la nueva obligación para los socios personas jurídicas de incluir el valor fiscal de los valores entregados, así como el significativo incremento de las sanciones en caso de incumplimiento de esta obligación (1.000 euros por cada dato omitido durante los cuatro primeros años y 5.000 euros por cada dato omitido en los años siguientes).
- En el caso de la escisión parcial, se permite la aplicación del régimen especial no solo cuando el transmitente mantenga en su patrimonio una rama de

actividad, sino también en caso de que mantenga participaciones en el capital de otras entidades que le confieren la mayoría del capital social. Asimismo, respecto de la escisión financiera, se hace mención a que la transmisión de las participaciones puede realizarse a una o a varias entidades.

- Para el caso de aportaciones no dinerarias efectuados por contribuyentes del IRPF o del IRNR sin EP, se elimina la obligación de que la entidad aportada sea residente en territorio español, aplicándose en dicho aspecto el régimen general que no establece requisitos respecto de la residencia de la entidad aportada.
- Se simplifican las normas para evitar la doble imposición, debiendo la entidad adquirente realizar, en el momento de su extinción, los ajustes de signo contrario a los practicados por aplicación de las reglas especiales de valoración, salvo que pueda probar que se ha transmitido por los socios su participación (en cuyo caso, puede anticipar los ajustes, con el límite de la cantidad integrada por los socios). Este régimen solo es aplicable en caso de que se aporten elementos patrimoniales distintos de valores representativos de la participación en el capital o fondos propios de entidades.
- Se establece la obligación de que, en caso de transmisión de una rama de actividad, se atribuyan a la entidad adquirente las deudas contraídas para el funcionamiento y organización de los elementos transmitidos.
- Respecto de la integración de la renta obtenida en una operación sujeta al régimen de neutralidad en caso de transmisión posterior de los activos, se permite el aplazamiento del pago de la deuda no solo en caso de transmisión a otro EM de la UE, sino también de transmisión a un estado del Espacio

Económico Europeo (“**EEE**”) con el que exista efectivo intercambio de información tributaria.

- Respecto de la integración de la renta obtenida por un socio que no integró renta alguna como consecuencia de la aplicación del régimen de neutralidad y que pierde a posteriori su condición de residente en territorio español, se limita la posibilidad de posponer el pago de la deuda tributaria hasta la posterior transmisión a terceros independientes a los casos en los que el socio adquiere la residente en un EM de la UE o del EEE con el que exista efectivo intercambio de información tributaria. Adicionalmente, es necesario que el contribuyente solicite el aplazamiento, resultando de aplicación a dicho aplazamiento las normas establecidas en la LGT y su norma de desarrollo en cuanto al devengo de intereses de demora y la constitución de garantías.

No obstante, si el socio adquiriese de nuevo la condición de contribuyente del IS o del IRPF y hubiese integrado la citada renta en el ejercicio en el que perdió tal condición, podrá solicitar la rectificación de la autoliquidación y obtener la devolución de las cantidades ingresadas.

- Las rentas generadas en las operaciones en las que se transmita un EP aplicarán el régimen general previsto en el artículo 22 del Proyecto. En el caso de que la renta no pueda quedar exenta de tributación, al igual que preveía la normal todavía vigente, la BI de la entidad transmitente se incrementa en el importe del exceso de las rentas negativas sobre las rentas positivas imputadas por el EP con el límite de la renta positiva generada por la transmisión.
- Las potenciales regularizaciones efectuadas por la Administración tributaria deberán circunscribirse a la ventaja fiscal obtenida con la aplicación del

régimen especial.

TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL (“TFI”) (artículo 100 del Proyecto)

Respecto del régimen de TFI, se establece la obligación de los contribuyentes de imputar la renta total obtenida por la entidad no residente cuando la entidad no disponga de medios materiales y personales para la realización de las actividades.

En el caso de dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de participaciones, no se integrarán en la BI siempre que se deriven de participaciones que otorguen, al me-





A FONDO

UN ANÁLISIS EN PROFUNDIDAD DE LA REFORMA FISCAL: IS (PARTE II – REGÍMENES ESPECIALES Y GESTIÓN DEL IMPUESTO)

nos, el 5 % del capital de una entidad y se posean durante un plazo mínimo de un año, con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, siempre que disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no sea una sociedad patrimonial tal y como se define en el artículo 5 del Proyecto (y que se analizó en la primera parte de este artículo).

En todo caso, no se aplicará la obligación de imputar dichas rentas cuando se acredite que las operaciones se realizaron con los medios existentes en una entidad no residente que pertenezca al mismo grupo de sociedades.

En caso de que la entidad no residente disponga de medios humanos o materiales, sólo deberá imputarse la renta positiva que provenga de diferentes rentas, si se dan una serie de circunstancias habiéndose introducido a este respecto las siguientes modificaciones respecto del régimen actual:

- En el caso de rendimientos derivados del arrendamiento, se elimina la referencia a la Ley del IRPF y se precisa que, en caso de cesión a una entidad del grupo de sociedades, es necesario su afección a una actividad económica, aplicándose dicha norma con independencia de la residencia y la obligación de formular cuentas anuales consolidadas de la sociedad no residente.
- Se incluyen como rentas “malas”, susceptibles de imputación, las rentas derivadas de: a) las operaciones de capitalización y seguro, que tengan como beneficiaria a la propia entidad; b) la propiedad industrial e intelectual, asistencia técnica, bienes muebles, derechos de imagen y arrendamiento o subarrendamiento de negocios o minas; y c) los instrumentos financieros derivados, excepto los designados para cubrir un riesgo específicamente identificado derivado de la realización de

actividades económicas.

- Se mantiene la obligación de imputación de las rentas positivas por la participación en determinadas entidades y la cesión a terceros de capitales propios, así como por las rentas derivadas de la transmisión de los bienes y derechos que, a su vez, generen rentas que deban ser imputadas en la BI.
- En el caso de las actividades crediticias, financieras, aseguradoras y de prestación de servicios, se elimina la excepción de la aplicación de esta norma para las actividades relacionadas directamente con actividades de exportación, así como la posibilidad de no imputar las rentas si más del 50% de los ingresos derivados de esta actividad proceden de operaciones realizadas con entidades no vinculadas (i.e. aun en el caso de realización de actividades con entidades no vinculadas, la renta positiva deberá ser imputada).

Se elimina la norma por la cual no resultaba necesario imputar la renta positiva obtenida si las rentas “malas” no representaban más del 4% de los ingresos totales de la entidad no residente. Por tanto, solo se integran dichas rentas “malas” en caso de que representen más del 15% de la renta total, excepto las rentas de actividades crediticias, financieras, aseguradoras y de prestación de servicios realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes y vinculadas, que se integrarán en su totalidad en la BI. Además, el Proyecto elimina la posibilidad de calcular dicho límite para el conjunto de las sociedades no residentes pertenecientes al grupo de sociedades (i.e. dicho cómputo se realiza, por tanto, individualmente).

Se matizan los requisitos para no imputar las rentas procedentes de las participaciones en fondos propios de cualquier entidad, la cesión de capitales propios y la transmisión de bienes o derechos que

generan las rentas que, en principio, deben imputarse en la BI del contribuyente de aplicar el régimen de TFI a excepción de las obtenidas con la transmisión de instrumentos financieros, derivados y de la realización de actividades crediticias, financieras, aseguradoras. No se imputarán dichas rentas en el supuesto de valores derivados de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades que otorguen, al menos, el 5% del capital de una entidad y se posean durante un plazo mínimo de un año, con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, siempre que disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no sea una sociedad patrimonial (i.e. se elimina la referencia a la necesidad de que el 85% de las rentas procedan del ejercicio de una actividad económica).

Respecto del importe de la renta imputada, se establece como límite la renta total de la entidad no residente, sin que pueda imputarse una cantidad superior.

Para delimitar temporalmente dicha imputación, la misma ya solo podría realizarse en el período impositivo que comprende el día en el que la entidad no residente finalice su ejercicio social.

El régimen de TFI no será aplicable a las entidades de la UE siempre que el contribuyente acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades económicas. Asimismo, no será aplicable a las instituciones de inversión colectiva (“IICs”) reguladas en la *Directiva 2009/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009, por la que se coordinan las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios*, constituidas y domiciliadas en algún EM de la UE y distintas de las previstas en el artículo 54 del Proyecto (i.e. IICs constituidas en paraísos fiscales).

ENTIDADES DE REDUCIDA DIMENSIÓN (“ERD”) (artículos 101 a 105 del Proyecto)

Respecto de la aplicación del régimen de ERD, la principal novedad es la reserva de nivelación de bases imponibles que permite a las ERD minorar su BI hasta el 10% de su importe, no pudiendo la minoración superar el millón de euros y debiendo la misma ser considerada a los efectos de la determinación de los pagos fraccionados.

Las cantidades minoradas de la BI deben adicionarse posteriormente a la BI durante los períodos que concluyan en los cinco años inmediatos y sucesivos a la finalización del período en el que se efec-





A FONDO

UN ANÁLISIS EN PROFUNDIDAD DE LA REFORMA FISCAL: IS (PARTE II – RÉGIMENES ESPECIALES Y GESTIÓN DEL IMPUESTO)

túe la minoración, siempre que la ERD tenga BINs y con el límite de las mismas. El importe restante se adiciona a la BI del período impositivo en el que finaliza el mencionado plazo de cinco años. Por tanto, es una mera medida de diferimiento tributario, ya que la totalidad de las rentas quedan sujetas a tributación.

A este respecto, el contribuyente deberá dotar una reserva indisponible con cargo a los beneficios del ejercicio en el que se produzca la minoración o, en caso de no poder dotarse, deberá dotarse con cargo a los primeros beneficios de ejercicios siguientes. Las cantidades destinadas a la dotación de esta reserva no podrán aplicarse a la dotación de la reserva de capitalización o a la reserva para inversiones en Canarias. En caso de que las cantidades destinadas a la dotación de esta reserva sean aplicadas simultáneamente para la dotación de otras reservas, el contribuyente perderá la aplicación de este beneficio, debiendo integrarse en la BI las cantidades minoradas incrementadas en un 5%.

Se entiende que no se ha dispuesto de la referida reserva en los siguientes supuestos:

- Cuando el socio o accionista ejerza su derecho a separarse de la entidad.
- Cuando la reserva se elimine, total o parcialmente, como consecuencia de operaciones a las que resulte de aplicación el régimen de neutralidad.
- Cuando la entidad deba aplicar la referida reserva en virtud de una obligación de carácter legal.

Asimismo, el Proyecto establece que este régimen de ERD no es aplicable si la entidad es una entidad patrimonial (artículo 5 del Proyecto).

Por último, se elimina (i) la libertad de amortización para inversiones de escaso

valor, (ii) las incompatibilidades existentes con la libertad de amortización y (iii) la referencia expresa a la falta de necesidad de imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias por la diferencia entre la amortización contable acelerada y la amortización contable.

CONTRATOS DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO (artículo 106 del Proyecto)

Respecto del régimen de los contratos de arrendamiento financiero, se elimina la obligación de las entidades arrendadoras de amortizar el coste de los bienes adquiridos, toda vez que dichos activos, en caso de que el contrato cumpla los requisitos previstos por la normativa contable para ser considerados como contratos de arrendamiento financiero, son amortizados por la entidad arrendataria.

Asimismo, se elimina la expresa referencia a la incompatibilidad entre el régimen general de los contratos de arrendamiento y el régimen especial.

ENTIDADES DE TENENCIA DE VALORES EXTRANJEROS (“ETVES”) (artículos 107 y 108 del Proyecto)

En relación con el régimen de las ETVEs, el Proyecto establece como principal novedad que los dividendos recibidos por personas físicas residentes en España y provenientes de rendimientos exentos no se consideran rentas de la base general, sino que formarán parte de los rendimientos del ahorro, equiparándose así los dividendos recibidos de una ETVE a los dividendos de las demás entidades. Además, en el caso de accionistas sujetos pasivos del IS, se elimina la referencia a la deducción para evitar la doble imposición para incluir una referencia a la exención.

El Proyecto elimina además cualquier

especialidad en el tratamiento en el IS de la ETVE de los dividendos y ganancias patrimoniales obtenidas como consecuencia de la transmisión de la participación, debiendo aplicarse el régimen general.

Por último, cabe indicar que el Proyecto establece que la entidad no podrá ser una entidad patrimonial, eliminándose los requisitos respecto de la formación del accionariado. Asimismo, se elimina la posibilidad de aplicar el régimen de neutralidad a las aportaciones no dinerarias a las ETVEs, siempre que las rentas derivadas de dicha operación pudiesen beneficiarse de la exención (artículo 21 del Proyecto).

ENTIDADES PARCIALMENTE EXENTAS (artículos 109 a 111 del Proyecto)

El Proyecto precisa que, aun cuando constituyan su objeto social, las rentas obtenidas por entidades parcialmente exentas no podrán beneficiarse de la exención si se derivan de actividades económicas. Asimismo, el Proyecto precisa que quedan exentas las cuotas satisfechas por los colaboradores, siempre que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación derivada de una explotación económica.

En todo caso, la exención que prevé este régimen no alcanzará a los rendimientos de actividades económicas, ni a las rentas derivadas del patrimonio, ni a las rentas obtenidas en transmisiones, distintas de las señaladas en él.

OTROS

Se elimina la necesidad de que la aplicación del régimen de las entidades navieras en función del tonelaje deba ser solicitado como mínimo tres meses antes del inicio del período, debiendo solo solicitarse con anterioridad al inicio del período en el que va a surtir efecto este

régimen.

También se elimina el régimen de las entidades deportivas.

NORMAS RELATIVAS A LA GESTIÓN DEL IMPUESTO

Adicionalmente, en el Proyecto destacan las siguientes novedades en relación a la gestión del impuesto:

- Se establece que la Administración tributaria podrá regularizar los importes correspondientes a aquellas partidas que se integren en la BI en los períodos impositivos objeto de comprobación, aun cuando los mismos deriven de operaciones realizadas en períodos impositivos prescritos.
- En el supuesto de que la BI sea calculada conforme al método de estimación indirecta, el Proyecto establece que las cesiones de bienes y derechos, así como las prestaciones de servicios se presumirán retribuidas por su valor de mercado.
- Se eliminan las obligaciones de comunicación del domicilio fiscal.
- La actual Disposición Adicional Vigésimo Segunda de la LIS, que permite la conversión de activos por impuesto diferido en crédito exigible frente a la Administración tributaria, es eliminada, reproduciéndose la totalidad de su contenido en el nuevo artículo 130 del Proyecto. No obstante lo anterior, la actual referencia a que los activos por impuesto diferido pueden canjearse por valores de Deuda Pública durante el plazo de compensación de las BINs queda sustituida por una referencia expresa al plazo de 18 años, de manera que dicho plazo queda limitado. ■