



# **NOVEDADES PROYECTO LIS 2015 (ARTS. DEL 1 AL 26)**

**José Manuel Lizanda  
Josep Sotelo López**

**1**

# Principales novedades

- 1) En la regulación del hecho imponible:
- 2) En el ámbito de los contribuyentes,
- 3) En la base imponible:
  - a) En materia de imputación temporal
  - b) Simplificación en las tablas de amortización
  - c) No deducibilidad de los deterioros de valor de determinados elementos patrimoniales
  - d) Novedades en materia de deducibilidad de determinados gastos.
  - e) El régimen de las operaciones entre partes vinculadas
  - f) Compensación de bases imponibles negativas
- 4) Tratamiento de la doble imposición: régimen general de exención para participaciones significativas en entidades
- 5) Disminución del tipo de gravamen del Impuesto
- 6) Modificaciones en materia de incentivos fiscales
- 7) En los regímenes especiales:
  - a) Régimen de consolidación.
  - b) Régimen de las operaciones de reestructuración
  - c) Régimen de las empresas de reducida dimensión

## 1) En la regulación del hecho imponible:

- En el artículo 5 se incorpora el concepto de actividad económica, que no presenta diferencias relevantes respecto al concepto tradicionalmente utilizado en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- Se introduce el concepto de entidad patrimonial, que toma como punto de partida a las sociedades cuya actividad principal consiste en la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, si bien se acomoda a las necesidades específicas del IS.

## Concepto de entidad patrimonial:

Se entenderá por entidad patrimonial y que, por tanto, **no realiza una actividad económica**, aquella en la que **más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto a una actividad económica**.

**El valor del activo, de los valores y de los elementos patrimoniales no afectos a una actividad económica** será el que se deduzca de la **media de los balances trimestrales del ejercicio de la entidad o**, en caso de que sea dominante de un **grupo** según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, de los balances consolidados.

A estos efectos **no se computarán**, en su caso, el **dinero o derechos de crédito procedentes de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas o valores** a los que se refiere el **párrafo siguiente**, que se haya realizado en el período impositivo o en los dos períodos impositivos anteriores.

A estos efectos, **no se computarán como valores**:

- a) Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.
- b) Los que incorporen **derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas**.
- c) Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.
- d) **Los que otorguen, al menos, el 5 por ciento del capital de una entidad y se posean durante un plazo mínimo de un año, con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, siempre que se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no se considere como patrimonial**. Esta condición se determinará teniendo en cuenta a todas las sociedades que formen parte de un grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas

## 2) En el ámbito de los contribuyentes,

**Se incorporan** al Impuesto sobre Sociedades las **sociedades civiles que tienen objeto mercantil**, y que tributaban hasta la aprobación de esta Ley como contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a través del régimen de atribución de rentas (artículos 6 y 7 del IS).

Notas:

Son sociedades civiles sin objeto mercantil todas aquellas cuya actividad consta en las secciones 2ª y 3ª del IAE.

Una sociedad civil con objeto mercantil es una sociedad mercantil irregular equiparable a una sociedad constituida y pendiente de inscripción registral.

### 3) Modificaciones en la base imponible

#### a) Imputación temporal

##### Operaciones a plazos o con precio aplazado (art 11.4)

Se **aclara** que las operaciones a plazos **también son aplicables a las prestaciones de servicios además de a las ventas de bienes y ejecuciones de obras**

Como novedad se establece que **no resultará fiscalmente deducible el deterioro de valor de los créditos respecto de aquel importe que no haya sido objeto de integración en la base imponible** por aplicación del criterio de imputación proporcional a los cobros, hasta que esta se realice.

Con ello se pretende evitar que no se integre en base imponible la renta correspondiente a la operación a plazos o con precio aplazado mientras que se integre el gasto correspondiente al deterioro de los créditos correspondientes.

## Reversión de gastos que no hubieran resultado fiscalmente deducibles

La nueva Ley recoge de manera expresa algo evidente, pero no regulado hasta ahora, en relación con la **no integración en la base imponible de la reversión de aquellos gastos que no hubieran resultado fiscalmente deducibles** (art 11.5)

Así, se establece que no se integrará en la base imponible la reversión de gastos que no hayan sido fiscalmente deducibles.

Ejemplo:

En el año 2014, una editorial dotó una provisión por devolución de ventas (cuenta 6959) por importe de 100.000€, correspondiente al margen de beneficio de dichas ventas, que ajustó en positivo en la base imponible dado que no se trataba de una provisión fiscalmente deducible.

En el año 2015 aplica dicha provisión contabilizando el ingreso correspondiente (cuenta 79549) y dota la provisión del año 2015 por 110.000€.

Los ajustes a realizar en el año 2015 son los siguientes: negativo por 100.000€ para neutralizar la reversión contable de la provisión del año 2014 y positivo de 110.000€ por la dotación contable del año 2015.

En el caso de que en 2014 no se hubiera ajustado en positivo la dotación a la provisión, al revertir en 2015 no procedería realizar ajuste extracontable negativo.

## No integración de rentas negativas por operaciones intragrupo en transmisiones de elementos del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, intangibles y valores representativos de deuda

De manera similar a lo ya establecido anteriormente para transmisiones de valores representativos del capital o fondos propios de entidades, así como de establecimientos permanentes, **se difiere en el tiempo la integración en la base imponible de las rentas negativas que pudieran generarse en la transmisión de elementos del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, intangibles y valores representativos de deuda, cuando dicha transmisión se realiza en el ámbito de un grupo de sociedades.**

Adicionalmente, se garantiza la neutralidad y se evitan supuestos de desimposición a través de un **mecanismo que limita las rentas negativas a las realmente obtenidas en el seno del grupo mercantil** (art 11.9).

En este sentido se establece que **las rentas negativas** generadas en la transmisión de elementos del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, inmovilizado intangible y valores representativos de deuda, cuando el adquirente sea una entidad del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, **se imputarán en el período impositivo en que dichos elementos patrimoniales sean transmitidos a terceros ajenos al referido grupo de sociedades, o bien cuando la entidad transmitente o la adquirente dejen de formar parte del mismo, o sean dados de baja en el balance de la entidad adquirente**

Ejemplo:

El año 2015, la sociedad ADSA vende a BESA, otra sociedad del grupo, por 80 un elemento patrimonial del inmovilizado cuyo valor contable es de 100.

El año 2016 la sociedad del grupo adquirente vende el elemento patrimonial a terceros.

Ajustes extracontables:

2015: Ajuste positivo en ADSA: 20

2016 (si lo vende o lo da de baja en balance o dejan de pertenecer al mismo grupo) Ajuste negativo en ADSA: -20

El ajuste positivo del año 2015 revierte en su totalidad en ADSA con independencia del precio por el cual lo acabe transmitiendo BESA fuera del perímetro del grupo.

No integración de rentas negativas por operaciones intragrupo en transmisiones de valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades

Las rentas negativas generadas en la transmisión de valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades, cuando el adquirente sea una entidad del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, se imputarán en el período impositivo en que dichos elementos patrimoniales sean transmitidos a terceros ajenos al referido grupo de sociedades, o bien cuando la entidad transmitente o la adquirente dejen de formar parte del mismo, minoradas en el importe de las rentas positivas obtenidas en dicha transmisión a terceros. No obstante, la minoración de las rentas positivas no se producirá si el contribuyente prueba que esas rentas han tributado efectivamente a un tipo de gravamen de, al menos, un 10 por ciento (art 11.10)

**Ejemplo:**

En 2015, la sociedad A vende por 80 a otra sociedad del Grupo B participaciones en la sociedad residente C.

El valor contable de la participación transmitida es de 100.

El año 2016, la sociedad B vende la participación en C a terceros por importe de 90 con derecho a la exención del art. 21.

**Propuesta de solución:**

Año 2015: renta negativa contabilizada en A -20, ajuste extracontable +: 20 (se neutraliza el gasto contable).

Año 2016: Beneficio contable contabilizado en B: 90-80: 10 (cero a efectos fiscales como consecuencia de la aplicación de la exención del art. 21)

Ajuste - a realizar en B: -10

Ajuste negativo a realizar en A: -20+10: -10

La renta total para el grupo habrá sido:

Precio de adquisición inicial:	100
Precio de venta a terceros:	90
Resultado: 90-100:	-10

**Tributación:**

En A:

Resultado contable al vender a B: 80-100:	-20
Ajuste extracontable al vender a B:	+20
Ajuste extracontable al vender B a terceros	-10

En B:

Resultado contable: 90-80:	10
Exención de rentas (art 21.3)	-10
Renta fiscal neta en el Grupo:	-10

## Imputación de rentas negativas generadas en la transmisión intragrupo de establecimientos permanentes

**Las rentas negativas generadas en la transmisión de un establecimiento permanente, cuando el adquirente sea una entidad del mismo grupo** de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, **se imputarán en el período impositivo en que el establecimiento permanente sea transmitido a terceros ajenos al referido grupo de sociedades, o bien cuando la entidad transmitente o la adquirente dejen de formar parte del mismo, minoradas en el importe de las rentas positivas obtenidas en dicha transmisión a terceros.** No obstante, la minoración de las rentas positivas no se producirá si el contribuyente prueba que esas rentas han tributado efectivamente a un tipo de gravamen de, al menos, un 10 por ciento.

Lo dispuesto en este apartado no resultará de aplicación en el caso de cese de la actividad del establecimiento permanente (art. 11.11)

## b) Simplificación de las tablas de amortización

### Reducción de la complejidad y actualización de las tablas

Se simplifican las tablas de amortización, reduciéndose su complejidad, con unas tablas más actualizadas y de mejor aplicación práctica.

Ya no se contempla un detalle de elementos utilizados para cada actividad, si no que recoge **una única relación**, no obstante, se menciona que reglamentariamente se podrán modificar los coeficientes y períodos previstos en esta letra o establecer coeficientes y períodos adicionales.

En la siguiente tabla se reflejan algunas de las diferencias más notorias entre las tablas de amortización del LIS y del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades anterior.

Tipo de elemento	ANTERIOR RIS		NUEVA LIS	
	% Coeficiente lineal máximo	Período máximo	% Coeficiente lineal máximo	Período máximo
Instalaciones:				
a) Eléctricas:				
Lineas y redes de distribución, centros de transformación y elementos de control	8	25		
Grupos electrógenos y auxiliares	10	20		
b) Tratamiento de fluidos: aire, aire acondicionado, humidificado, comprimido, agua, vapor, calefacción, refrigeración, frío industrial y combustibles (excepto almacenamiento)	12	18		
Red distribución	5	40		
Depósitos y tanques de almacenamiento	4	50		
Almacenes y depósitos (gaseosos líquidos y sólidos)			7	30
Instalaciones anticontaminantes	15	14		
c) Telecomunicaciones: telefonía, megafonía, telegrafía y televisión en circuito cerrado	12	18		
f) De control y medida	12	18		
g) Seguridad, detección y extinción de incendios	12	18		
Instalaciones:				
Subestaciones. Redes de transporte y distribución de energía			5	40
Cables			7	30
Resto instalaciones			10	20
Maquinaria	En cada agrupación hay un desglose		12	18
Elementos de transporte:				
a) Interno. Equipos de carga, descarga y demás transporte interno (excepto construcción y minería):				
Carretillas transportadoras, gruas, palas cargadoras, cabrestantes y otros equipos de transporte	12	18		
Ascensores y elevadores	10	20		
Escaleras mecánicas	12	18		
b) Externo (excepto sector de transporte):				
Automóviles de turismo	16	14		
Autobuses y microbuses de servicio privado	16	14		
Autocamiones de servicio privado:				
a) Frigoríficos	18	12		
b) Resto	16	14		
Furgonetas y camiones ligeros (de menos de cuatro toneladas):				
a) Frigoríficos	18	12		
b) Resto	16	14		
Motocarrros, triciclos, motocicletas de distribución	16	14		
Remolques	10	20		
Contenedores	8	25		
Elementos de transporte:				
Elemento de transporte interno			10	20
Elemento de transporte externo			16	14
Autocamiones			20	10
Mobiliario y enseres:				
a) Mobiliario, enseres y demás equipos de oficina (excluidos los de tratamiento informático por ordenador)	10	20		
b) Máquinas copiadoras y reproductoras, equipos de dibujo industrial y comercial	15	14		
Mobiliario			10	20
Lencería			25	8
Cristalería			50	4
Útiles, herramientas y moldes:				
Herramientas y útiles	30	8	25	8

Disposición transitoria decimotercera. Aplicación de la tabla de amortización prevista en esta Ley en elementos patrimoniales adquiridos con anterioridad. Libertad de amortización pendiente de aplicar.

Los elementos patrimoniales para los que, en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, se estuvieran aplicando un coeficiente de amortización distinto al que les correspondiese por aplicación de la tabla de amortización prevista en el artículo 12.1 de la Ley, se amortizarán durante los períodos impositivos que resten hasta completar su nueva vida útil, de acuerdo con la referida tabla, sobre el valor neto fiscal del bien existente al inicio del primer período impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2015.

### Ejemplo:

Una sociedad adquirió unos moldes el 31/12/2012 por 200 que amortizaba según sus coeficientes máximos.

Tipo de elemento	ANTERIOR RIS		NUEVA LIS	
	% Coeficiente lineal máximo	Período máximo	% Coeficiente lineal máximo	Período máximo
Moldes, estampas y matrices	25	8	33	6

¿Cuál es la amortización lineal fiscal máxima en 2015?

Moldes:

Resto de vida útil según nuevas tablas, (3 años menos 2 transcurridos): 1 año

Valor neto fiscal a 1/1/2015:  $200 - 200 \times 25\% \times 2$ : 100

Amortización en 2015: valor neto fiscal/nueva vida útil  $100/1$ : 100

Si venía amortizando por máximos según tablas (25% anual), la vida útil que le restaría a 31/12/14 según nuevas tablas sería de solamente 1 año, puesto que el coeficiente máximo de amortización lineal se ha elevado desde el 25% (4 años) hasta el 33% (3 años).

Ejemplo:

Si los moldes del ejemplo anterior se estuvieran amortizando según dígitos en 4 años.

Amortización por dígito:  $200/(4+3+2+1)$ : 20

Amortización 2013:  $20 \times 4$ : 80

Amortización 2014  $20 \times 3$ : 60

Valor neto fiscal a 1/1/2015:  $200-80-60$ : 60

Vida útil pendiente:  $3-2$ : 1

Amortización lineal opcional a partir de 2015:  $60/1$ : 60

## Libertad de amortización de elementos del inmovilizado material nuevos de escaso valor

Como novedad importante se incorpora la **posibilidad de que se amorticen libremente los elementos del inmovilizado material nuevos, cuyo valor unitario no exceda de 300 euros, hasta el límite de 25.000 euros referido al período impositivo.**

Si el período impositivo tuviera una duración inferior a un año, el límite señalado será el resultado de multiplicar 25.000 euros por la proporción existente entre la duración del período impositivo respecto del año.

### Ejemplo:

Una sociedad realiza las siguientes adquisiciones de elementos del inmovilizado a principios de 2015:

20 sillas a 200€: 4.000

10 mesas a 300€: 3.000

8 armarios a 250€: 2.000

10 Equipos informáticos 600€: 6.000

5 impresoras a 200: 2.000

4 fotocopiadoras y escáner a 800€: 3.200

4 Programas informáticos a 1.000€: 4.000

Cuál es la amortización máxima en 2015:

Elementos que pueden aplicar libertad de amortización:

Elementos del inmovilizado material nuevos con valor unitario no superior a 300€

20 sillas a 200€: 4.000

10 mesas a 300€: 3.000

8 armarios a 250€: 2.000

5 impresoras a 200: 2.000

Total: 11.000 < límite de 25.000€

Amortización: 11.000

Elementos del inmovilizado material nuevos con valor unitario superior a 300.

10 Equipos informáticos 600€: 6.000

4 fotocopiadoras y escáner a 800€: 3.200

Amortización:

Equipos informáticos: 6.000 x 25%(equipos para proceso de información): 1.500

Fotocopiadoras y escáner 3.200 x 20% (equipos electrónicos): 640

Elementos del inmovilizado intangible:

Programas informáticos 4.000 x 33%: 1.320

Total amortización 2015: 11.000+1.500+640+1.320: 14.460

## c) **No deducibilidad de deterioros de valor de determinados elementos patrimoniales**

(Artículo 13) No deducibilidad de los deterioros de valor de elementos patrimoniales salvo existencias y créditos

La novedad consiste en la **no deducibilidad de cualquier tipo de deterioro correspondiente a otro tipo de activos, con la excepción de las existencias** (desapareciendo la mención al deterioro de los fondos editoriales, fonográficos y audiovisuales de entidades que realicen actividad productora, que una vez transcurridos dos años desde la puesta en el mercado de las respectivas producciones era deducible, sin perjuicio de probar el deterioro con anterioridad) **y de los créditos y partidas a cobrar.**

Asimismo, los valores de renta fija que, teniendo una naturaleza financiera similar a los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades, aplicaban distinto régimen fiscal en cuanto al efecto de su valoración, de manera que se establece la no deducibilidad del deterioro de estos elementos.

## No serán deducibles:

- Las pérdidas por deterioro del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible, incluido el fondo de comercio, no obstante es deducible el deterioro fiscal del activo intangible con vida útil indefinida y del fondo de comercio con el límite anual del 5% de su importe.
- Las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades, hay que tener en cuenta que esta limitación de deducibilidad del deterioro ya es aplicable desde 2013.
- Las pérdidas por deterioro de los valores representativos de deuda, aunque se negocien en mercados organizados.

Para evitar la tributación de la reversión del deterioro contable no deducido fiscalmente, se establece que no se integrará en la base imponible la reversión de gastos contables que no hayan sido fiscalmente deducibles.

### Ejemplo:

Año 2015:

En el activo se tiene un inmovilizado con precio de adquisición de 200 y una amortización de 100, siendo, por tanto, su valor contable de 100.

A 31/12 su valor recuperable es de 60

Se dota un deterioro contable de  $100-60: 40$

Se practica un ajuste extracontable de +40

En 2016: el valor previo al deterioro es de 90 y teniendo en cuenta el deterioro contabilizado, su valor contable es de  $100-40-10$  (amort. 2016): 50

A 31/12 su valor recuperable es de 80.

Reversión del deterioro:  $80-50: 30 \Rightarrow$  ajuste extracontable: -30

## Activos adquiridos con anterioridad a la entrada en vigor de la nueva LIS:

Pérdidas por deterioro del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, inmovilizado intangible y valores representativos de deuda. (Disposición transitoria decimoquinta)

**La reversión de las pérdidas por deterioro del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, inmovilizado intangible y valores representativos de deuda que hubieran resultado fiscalmente deducibles en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, se integrarán en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del período impositivo en que se produzca la recuperación de su valor en el ámbito contable.**

Así, según una interpretación finalista, sólo debe aumentar la base imponible la reversión del deterioro que la minoró al dotarla, si no la redujo no debe aumentarla con la reversión

### Ejemplo:

Año 2014:

En el activo se tiene un inmovilizado con precio de adquisición de 200 y una amortización de 100, siendo, por tanto, su valor contable de 100.

A 31/12 su valor recuperable es de 60

Se dota, un deterioro contable de  $100-60: 40$

Fiscalmente se considera deducible dado que puede acreditarse suficientemente la existencia y cálculos de dicho deterioro.

En 2015. El valor previo al deterioro es de 90 y teniendo en cuenta el deterioro contabilizado, su valor contable es de  $90-40: 50$

A 31/12/15 su valor recuperable es de 80.

Reversión del deterioro:  $80-50: 30$ .

No procede la realización de ajuste extracontable alguno.

De esta manera, revierte parcialmente (30) del deterioro contable y deducible dotado en el año 2014 (40)

En el caso de inmovilizado intangible de vida útil indefinida, la referida reversión se integrará en la base imponible con el límite del valor fiscal que tendría el activo intangible teniendo en cuenta la deducibilidad del precio de adquisición del activo intangible de vida útil indefinida, incluido el correspondiente a fondos de comercio, con el límite anual máximo de la veinteaava parte de su importe.

### Ejemplo:

Una sociedad tiene una marca en su activo adquirida el 1/1/2012 por 100 y se considera que tiene una vida útil indefinida. El deterioro contable a 31/12/2014 que se consideró fiscalmente deducible es de 40.

Por tanto, su valor contable y fiscal a 1/01/15 es de  $100 - 40 = 60$ .  
A 31/12/2015, el valor recuperable asciende a 90, por lo que contablemente revierte  $90 - 60 = 30$ .

Desde el punto de vista fiscal, el límite de recuperabilidad de la marca es el valor fiscal que tendría considerando la deducibilidad del precio de adquisición con el límite anual máximo de la veintava parte de su importe:  $100 - 100 \times (4 \text{ años} \times 5\%) = 80$ .  
 $90 - 80 = 10$ , reversión fiscal, lo que supone un ajuste extracontable - de  $20 - 30 = -10$ .

Así, la reversión contable del deterioro de 30 daría lugar en el año 2015 a una diferencia extracontable negativa de 10, al objeto de mantener el valor fiscal de la marca con una depreciación sólo del 5% anual ( $5 \times 4 = 20$ ), por lo tanto, a 31/12/15 la marca tendría un valor contable de  $(100 - 40 + 30 = 90)$ , mientras que su valor fiscal sería de  $(100 - 5 - 5 - 5 - 5 = 80)$

## Deducibilidad del activo intangible con vida útil indefinida y definida

### Intangibles con vida útil indefinida:

En cuanto al **activo intangible de vida útil indefinida, incluido el correspondiente a fondos de comercio, se considera deducible su precio de adquisición con el límite anual máximo de la veinteava parte de su importe.**

Con anterioridad era deducible con el límite de la décima parte del activo intangible y de la veinteava parte para el fondo de comercio, teniendo en cuenta que temporalmente, para el año 2015, el límite aplicable para el fondo de comercio será de la centésima parte y para el resto de activo intangible con vida útil indefinida, de la cincuentava parte de su importe.

Cabe destacar que **se suprimen los requisitos** adicionales previstos en la norma actualmente vigente:

- **Adquisición a título oneroso.**
- **Cautela en cuanto a la adquisición dentro del grupo.**
- **La dotación de la reserva indisponible para el caso del fondo de comercio.**

## Intangibles con vida útil definida:

Con anterioridad las dotaciones para la amortización del inmovilizado intangible con vida útil definida eran deducibles con el límite anual máximo de la décima parte de su importe, independientemente de su vida útil.

Esto suponía que un activo intangible con vida útil de 20 años podía deducirse fiscalmente al 10% siempre que estuviera contabilizada la amortización.

La nueva LIS propone que el **inmovilizado intangible con vida útil definida se amortizará atendiendo a la duración de la misma**. Esto supone que la amortización del activo intangible con vida útil de 20 años se amortizará durante los 20 años en lugar de 10 años, así como uno que sólo se prevea su generación de rendimientos durante cinco años, se amortizará en dicho periodo de tiempo

«Disposición transitoria 35<sup>a</sup>. Régimen fiscal aplicable a activos intangibles adquiridos con anterioridad a 1 de enero de 2015.»

El régimen fiscal establecido en los artículos 12.2 (el inmovilizado intangible con vida útil definida se amortizará atendiendo a la duración de la misma) y 13.3 (será deducible el precio de adquisición del activo intangible de vida útil indefinida, incluido el correspondiente a fondos de comercio, con el límite anual máximo de la veinteaava parte de su importe) de esta Ley no resultará de aplicación a los activos intangibles, incluido el fondo de comercio, adquiridos en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, a entidades que formen parte con la adquirente del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.»

Esto supone que el deterioro y la amortización de dichos elementos no pasa a ser deducible por la nueva LIS, sino que simplemente continuará como hasta ahora.

## Deducibilidad de los gastos de personal que se correspondan con pagos basados en instrumentos de patrimonio

En relación a los **gastos de personal que se correspondan con pagos basados en instrumentos de patrimonio, utilizados como fórmula de retribución a los empleados, y se satisfagan mediante la entrega de los mismos, serán fiscalmente deducibles cuando se produzca esta entrega.** Anteriormente se integraban en base imponible dichos gastos cuando la provisión se aplicaba a su finalidad (art. 14.6).

## Contratos de cesión de uso con opción de compra o renovación:

**Se suprime el artículo 11.3** que establecía que:

*“Siempre que el importe a pagar por el ejercicio de la opción de compra o renovación, en el caso de cesión de uso de activos con dicha opción, sea inferior al importe resultante de minorar el valor del activo en la suma de las cuotas de amortización máximas que corresponderían a éste dentro del tiempo de duración de la cesión, la operación se considerará como arrendamiento financiero.*

*Cuando el activo haya sido objeto de previa transmisión por parte del cesionario al cedente, la operación se considerará como un método de financiación y el cesionario continuará la amortización de aquél en idénticas condiciones y sobre el mismo valor anterior a la transmisión.”*

En la práctica la norma contable ya llevaba a esta conclusión, por lo que **esta modificación no debería tener una repercusión significativa**

#### d) Novedades en materia de deducibilidad de determinados gastos.

(Artículo 15)

Consideración como retribución de fondos a los valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades, con independencia de su consideración contable

**La norma fiscal se separa de la contabilidad en aquellos instrumentos financieros que mercantilmente representan participaciones en el capital o fondos propios de entidades, y sin embargo, contablemente tienen la consideración de pasivo financiero.**

En estos supuestos, la normativa fiscal opta por atribuir a estos instrumentos el tratamiento fiscal que corresponde a cualquier participación en el capital o fondos propios de entidades, con independencia de que la contabilidad altere dicha naturaleza mercantil, como pudiera ocurrir con las acciones sin voto o las acciones rescatables.

En este sentido se establece que no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles los que representen una retribución de los fondos propios, a estos efectos, tendrá la consideración de retribución de fondos propios, la correspondiente a los valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades, con independencia de su consideración contable.

## Retribución de préstamos participativos

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

Para ello se establece que **tendrán la consideración fiscal de instrumentos de patrimonio los préstamos participativos otorgados por entidades que formen parte del mismo grupo** de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas. No obstante, la DT 17<sup>a</sup> salvaguarda de esta modificación los préstamos otorgados antes del 20 de junio de 2014.

### Ejemplo:

Una sociedad facilita financiación a otra sociedad del mismo grupo mediante un préstamo participativo.

Los gastos financieros contabilizados, fijos mas % de participación en beneficios ascienden a 100.

Ajuste extracontable a realizar por la prestataria: +100

## Límite cuantitativos a la deducibilidad fiscal de las atenciones a clientes y proveedores

Se limita absolutamente la deducibilidad fiscal de las atenciones a clientes y proveedores hasta el 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios de la entidad en el periodo impositivo, aunque por las características de la actividad, por ejemplo laboratorios farmacéuticos, pudieran suponer un volumen de gastos de esta naturaleza superior a este porcentaje.

Comentario: En la práctica puede haber discusiones, ya que “atenciones a clientes o proveedores” no es un concepto claramente definido, pudiendo interpretarse incluso como un rappel en especie.

### Ejemplo:

Una sociedad con importe neto de la cifra de negocios de 1.000, contabiliza un importe de 20 en concepto de atenciones a clientes y proveedores.

Gasto fiscal:

$1\% \times 1.000 = 10$ , lo que supone un ajuste extracontable + de:  $20 - 10 = 10$

Este ajuste tendrá la naturaleza de una diferencia permanente.

## Retribuciones no deducibles en las operaciones híbridas

Se incluye una norma sobre **operaciones híbridas**, entendiendo como tales aquellas que tienen distinta calificación fiscal en las partes intervinientes.

Dicha regla tiene como objetivo evitar la deducibilidad de aquellos gastos que determinen un ingreso exento o sometido a una tributación nominal inferior al 10 por ciento en la otra parte, consecuencia de esa diferente calificación fiscal, cuando esta operación se realiza entre partes vinculadas.

Así se establece que los **gastos correspondientes a operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas que, como consecuencia de una calificación fiscal diferente en estas, no generen ingreso o generen un ingreso exento o sometido a un tipo de gravamen nominal inferior al 10 por ciento no serán deducibles.**

## Retribuciones al administrador y alto directivo

Con este cambio, el legislador, sale al paso de la jurisprudencia del Tribunal Supremo en relación con la doctrina del vínculo entre el administrador y la sociedad, reacciona **garantizando la deducibilidad de las retribuciones que el administrador pueda percibir por el desempeño de otras funciones paralelas a las orgánicas.**

**En todo caso hay que tener en cuenta que las retribuciones de los administradores serán gasto contable y fiscal siempre que su importe cumpla lo que los estatutos establezcan en relación a su remuneración y sistema de cuantificación.**

### Ejemplo:

El administrador y gerente de una sociedad obtiene las siguientes retribuciones de la misma:

Importe según estatutos en función de beneficios netos: 10.000

Retribución como gerente 160.000

Fiscalmente deducible:  $160.000 + 10.000 = 170.000$

Retención sobre 10.000: % fijo como administrador.

Retención sobre 160.000: porcentaje variable de retención en base al importe de la renta y las condiciones personales y familiares

## Gastos derivados de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico

Se precisa la **no deducibilidad de los gastos derivados de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico.**

### Ejemplo:

La Ley 29/2006, de 26 de julio, de garantías y uso racional de los medicamentos y productos sanitarios que establece la prohibición de ofrecer directa o indirectamente cualquier tipo de incentivo, bonificaciones, descuentos prohibidos, primas u obsequios, efectuados por quien tenga intereses directos o indirectos en la producción, fabricación y comercialización de medicamentos, a los profesionales sanitarios, con motivo de la prescripción, dispensación y administración de los mismos, o a sus parientes.

## Gastos derivados de la extinción de la relación laboral

**Se precisa la no deducibilidad de los gastos derivados de la extinción de la relación laboral** (indemnizaciones), común o especial, o de la relación mercantil a que se refiere el artículo 17.2.e) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, o de ambas, aun cuando se satisfagan en varios períodos impositivos, que excedan, para cada perceptor del **mayor de los siguientes importes:**

- 1.º **1 millón de euros.**
- 2.º **El importe establecido con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores**, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato. No obstante, en los supuestos de despidos colectivos realizados de conformidad con lo dispuesto en el artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores, o producidos por las causas previstas en la letra c) del artículo 52 del citado Estatuto, siempre que, en ambos casos, se deban a causas económicas, técnicas, organizativas, de producción o por fuerza mayor, será el importe establecido con carácter obligatorio en el mencionado Estatuto para el despido improcedente.

A estos efectos, se computarán las cantidades satisfechas por otras entidades que formen parte de un mismo grupo de sociedades en las que concurren las circunstancias previstas en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

## Modificaciones en la limitación en la deducibilidad de gastos financieros (Artículo 16)

Con anterioridad se adicionaba al resultado de explotación a los efectos del cálculo del resultado operativo, los ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio, siempre que se correspondan con dividendos o participaciones en beneficios de entidades en las que, o bien el porcentaje de participación, directo o indirecto, sea al menos el 5 por ciento, o bien el valor de adquisición de la participación sea superior a 6 millones de euros, ahora el importe del valor de adquisición de la participación se eleva hasta 20 millones

Los gastos financieros netos que no hayan sido objeto de deducción podrán deducirse sin límite temporal en los períodos impositivos siguientes, antes el límite era de 18 años inmediatos y sucesivos

## **Limitación de la deducibilidad de gastos financieros en adquisiciones de participaciones apalancadas (Art 16.5 LIS)**

Los gastos financieros derivados de deudas destinadas a la adquisición de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades se deducirán con el límite adicional del 30 por ciento del beneficio operativo de la propia entidad que realizó dicha adquisición, sin incluir en dicho beneficio operativo el correspondiente a cualquier entidad que se fusione con aquella en los 4 años posteriores a dicha adquisición, cuando la fusión no aplique el régimen fiscal especial previsto en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley. Estos gastos financieros se tendrán en cuenta, igualmente, en el límite a que se refiere el apartado 1 de este artículo.

Los gastos financieros no deducibles que resulten de la aplicación de lo dispuesto en este apartado serán deducibles en períodos impositivos siguientes con el límite previsto en este apartado y en el apartado 1 de este artículo.

El límite previsto en este apartado no resultará de aplicación en el período impositivo en que se adquieran las participaciones en el capital o fondos propios de entidades si la adquisición se financia con deuda, como máximo, en un 70 por ciento del precio de adquisición. Asimismo, este límite no se aplicará en los períodos impositivos siguientes siempre que el importe de esa deuda se minore, desde el momento de la adquisición, al menos en la parte proporcional que corresponda a cada uno de los 8 años siguientes, en un 5 por ciento anual hasta que la deuda alcance el 30 por ciento del precio de adquisición.

### Ejemplo:

Una sociedad tiene un beneficio operativo total de 2.000 y unos gastos financieros totales de 500.

En este periodo absorbe a otra sociedad sin aplicar el régimen especial. Los gastos financieros derivados de las deudas para dicha adquisición ascienden a 400 y el beneficio operativo de la sociedad absorbida asciende a 1.000.

El gasto deducible tiene dos límites:

- El general del 30% del beneficio operativo total;  $2.000 \times 30\% = 600$ , que en todo caso será deducible hasta 1.000.000€.

Se cumple este límite:  $500 < 600$

- El específico, del 30% del beneficio operativo total sin incluir el correspondiente a la sociedad absorbida:  $2.000 - 1.000 = 1.000 \Rightarrow$  límite: 300

Dado que los gastos financieros de las deudas para dicha adquisición ascienden a 400 y este importe tiene como límite 300, procede realizar un ajuste extracontable positivo de 100.

## REGLAS DE VALORACIÓN

En cuanto a las reglas de valoración del art. 17 (actualmente art. 15 del TRLIS), lo más destacable es lo siguiente:

- 1º) Se declara que el régimen fiscal especial hasta ahora previsto para las operaciones de reestructuración empresarial (fusiones, escisiones, aportaciones y canjes de valores) pasará a tener la consideración de régimen general, salvo que dicho régimen no resulte aplicable, ya sea por no concurrir los motivos económicos válidos o por sea esa la voluntad expresa de los contribuyentes, en cuyo caso deberá aplicarse el valor normal de mercado, es decir, como hasta ahora.
- 2º) Se opta por el criterio mercantil en lugar del contable en los aumentos de capital mediante compensación de créditos (esta medida ya es aplicable el 2014).
- 3º) Las subvenciones no tendrán la consideración de elementos adquiridos a título gratuito.

## Valoración de operaciones que se efectúen con personas o entidades residentes en países o territorios calificados como paraísos fiscales

(Artículo 19). **La valoración correspondiente a las operaciones que se efectúen con personas o entidades residentes en países o territorios calificados como paraísos fiscales se realizará por su valor de mercado.**

En la redacción anterior se establecía la valoración por el valor normal de mercado siempre que no determinara una tributación en España inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor convenido o un diferimiento en dicha tributación, este último párrafo desaparece de la redacción actual.

Esto supone que **debe aplicarse el valor de mercado en las operaciones que se efectúen con personas o entidades residentes en países o territorios calificados como paraísos fiscales, aunque, en comparación con el importe convenido, suponga una minoración de tributación en España.**

## Retención sobre la contraprestación íntegra devengada

En cuanto al cómputo en el perceptor de cantidades sobre las que deba retenerse a cuenta de este Impuesto se establece que deben contabilizarse por la contraprestación íntegra devengada.

Se matiza que **cuando la retención no se hubiera practicado o lo hubiera sido por importe inferior al debido, por causa imputable exclusivamente al retenedor, el perceptor deducirá de la cuota la cantidad que debió ser retenida.**

Por tanto, si es por causa imputable al perceptor que no se practica la retención correspondiente, por ejemplo, por dar información sobre una circunstancia falsa, no podrá deducirse la cantidad que debió ser retenida, sino la que efectivamente se retuvo.

## Efectos de la valoración contable diferente a la fiscal

(Artículo 20). En relación a los efectos de la valoración contable diferente a la fiscal, ya no se hace referencia únicamente a que fiscalmente se hayan valorado por el valor normal de mercado (por ejemplo en el caso de una aportación no dineraria especial entre empresas que no son del grupo fiscalmente se valorará el activo recibido por el valor fiscal en la transmitente del activo entregado, que normalmente coincidirá con su valor contable, y contablemente se tomará el valor razonable de dicho activo), se matiza que cuando un elemento patrimonial o un servicio tengan diferente valoración contable y fiscal, la entidad adquirente de aquél integrará en su base imponible la diferencia entre ambas según los mismos criterios de la normativa anterior.

### Ejemplos:

- Una sociedad realiza una combinación de negocios contabilizando los activos recibidos según normas de consolidación mientras que fiscalmente se conserva el valor fiscal de los elementos adquiridos en la sociedad transmitente.
- Una sociedad contabiliza un elemento adquirido mediante una permuta no comercial por el valor contable del elemento entregado, inferior a su valor razonable, fiscalmente su valor será el correspondiente al valor razonable del elemento adquirido.

## **Reserva de capitalización**

(Artículo 25). De forma novedosa se incorpora una reducción de base imponible en concepto de reserva de capitalización que tiene las siguientes condiciones

1. Los contribuyentes que tributen al tipo de gravamen previsto en los apartados 1 ó 6 del artículo 29 de esta Ley tendrán derecho a una reducción en la base imponible del 10 por ciento del importe del incremento de sus fondos propios, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:
  - a) Que el incremento de los fondos propios de la entidad se mantenga durante un plazo de 5 años desde el cierre del período impositivo al que corresponda esta reducción, salvo por la existencia de pérdidas contables en la entidad.
  - b) Que se dote una reserva por el importe de la reducción, que deberá figurar en el balance con absoluta separación y título apropiado y será indisponible durante el plazo previsto en la letra anterior.

A estos efectos, no se entenderá que se ha dispuesto de la referida reserva, en los siguientes casos:

- a) Cuando el socio o accionista ejerza su derecho a separarse de la entidad.
- b) Cuando la reserva se elimine, total o parcialmente, como consecuencia de operaciones a las que resulte de aplicación el régimen fiscal especial establecido en el capítulo VII del título VII de esta Ley.
- c) Cuando la entidad deba aplicar la referida reserva en virtud de una obligación de carácter legal.

En ningún caso, el derecho a la reducción prevista en este apartado podrá superar el importe del 10 por ciento de la base imponible positiva del período impositivo previa a esta reducción, a la integración a que se refiere el apartado 12 del artículo 11 de esta Ley y a la compensación de bases imponibles negativas.

No obstante, en caso de insuficiente base imponible para aplicar la reducción, las cantidades pendientes podrán ser objeto de aplicación en los 2 años inmediatos y sucesivos, conjuntamente con la reducción que pudiera corresponder, en su caso, por aplicación de lo dispuesto en este artículo en el período impositivo correspondiente, y con el límite previsto en el párrafo anterior.

2. El incremento de fondos propios vendrá determinado por la diferencia positiva entre los fondos propios existentes al cierre del ejercicio sin incluir los resultados del mismo, y los fondos propios existentes al inicio del mismo, sin incluir los resultados del ejercicio anterior.

No obstante, a los efectos de determinar el referido incremento, no se tendrán en cuenta como fondos propios al inicio y al final del período impositivo:

- a) Las aportaciones de los socios.
  - b) Las ampliaciones de capital o fondos propios por compensación de créditos.
  - c) Las ampliaciones de fondos propios por operaciones con acciones propias.
  - d) Las reservas de carácter legal o estatutario.
  - e) Las reservas indisponibles que se doten por aplicación de lo dispuesto en el artículo 105 de esta Ley y en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.
  - f) Los fondos propios que correspondan a una emisión de instrumentos financieros compuestos.
  - g) Los fondos propios que se correspondan con variaciones en activos por impuesto diferido derivadas de una disminución o aumento del tipo de gravamen de este Impuesto.
3. La reserva prevista en este artículo será incompatible con la reducción en base imponible en concepto de factor de agotamiento prevista en los artículos 91 y 95 de la LIS.
4. El incumplimiento de los requisitos previstos en este artículo dará lugar a la regularización de las cantidades indebidamente reducidas, así como de los correspondientes intereses de demora, en los términos establecidos en el artículo 125.3 de la LIS.

### Ejemplo:

Una empresa ofrece la siguiente información y quiere saber qué ajuste en base imponible puede realizar teniendo en cuenta que no va a distribuir resultados en los 5 años siguientes desde fin de 2015 y 2016

	2014	2015	2016
Base imponible previa a la reducción		110	220
a) Fondos propios inicio sin resultados año anterior		1000	1100
b) Fondos propios fin incluyendo resultados año anterior		1100	1300
Resultado contable	100	200	250
b) -a) Incremento de fondos propios		100	200
Dotación a reserva indisponible		10	15

### Ajustes extracontables a realizar:

	2015	2016
Base imponible previa a la reducción	110	220
Incremento de fondos propios	100	200
Dotación a reserva indisponible	10	15
Reducción en base imponible: 10% x incremento de fondos propios como máximo por la reserva indisponible dotada	10	15

## Supresión de la aplicación de la depreciación monetaria

**Se suprime la aplicación de la depreciación monetaria** producida desde el día 1 de enero de 1983 (art 15.9 TRLIS), que se aplicaba a los efectos de minorar la integración en la base imponible de las rentas positivas obtenidas en la transmisión de elementos patrimoniales del activo fijo o de estos elementos que hubieran sido clasificados como activos no corrientes mantenidos para la venta, que tengan la naturaleza de bienes inmuebles, por lo tanto, la mera inflación originará una carga tributaria y con efectos retroactivos

## e) El régimen de las operaciones vinculadas (artículo 18)

En el ámbito de las operaciones vinculadas esta Ley presenta las siguientes novedades:

### e.1) Documentación específica

En relación con la documentación específica a elaborar por las entidades afectadas, que tendrá un contenido simplificado para aquellas entidades o grupos de entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 45 millones de euros.

Así, el art 18.3 establece que las personas o entidades vinculadas, con objeto de justificar que las operaciones efectuadas se han valorado por su valor de mercado, deberán mantener a disposición de la Administración tributaria, de acuerdo con principios de proporcionalidad y suficiencia, la documentación específica que se establezca reglamentariamente.

Dicha documentación tendrá un contenido simplificado en relación con las personas o entidades vinculadas cuyo importe neto de la cifra de negocios, definido en los términos establecidos en el artículo 101 de la LIS sea inferior a 45 millones de euros.

Se establece que en ningún caso, dicho contenido simplificado de la documentación resultará de aplicación a las siguientes operaciones:

- 1.º Las realizadas por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el desarrollo de una actividad económica, a la que resulte de aplicación el método de estimación objetiva con entidades en las que aquellos o sus cónyuges, ascendientes o descendientes, de forma individual o conjuntamente entre todos ellos, tengan un porcentaje igual o superior al 25 por ciento del capital social o de los fondos propios.
- 2.º Las operaciones de transmisión de negocios.
- 3.º Las operaciones de transmisión de valores o participaciones representativas de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidades no admitidas a negociación en alguno de los mercados regulados de valores, o que estén admitidos a negociación en mercados regulados situados en países o territorios calificados como paraísos fiscales.
- 4.º Las operaciones sobre inmuebles.
- 5.º Las operaciones sobre activos intangibles.

Al igual que en la normativa anterior, se establece que la documentación específica no será exigible en los siguientes casos:

- a) A las operaciones realizadas entre entidades que se integren en un mismo grupo de consolidación fiscal.
- b) A las operaciones realizadas con sus miembros o con otras entidades integrantes del mismo grupo de consolidación fiscal por las agrupaciones de interés económico y las uniones temporales de empresas inscritas en el registro especial del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.
- c) A las operaciones realizadas en el ámbito de ofertas públicas de venta o de ofertas públicas de adquisición de valores.
- d) A las operaciones realizadas con la misma persona o entidad vinculada, siempre que el importe de la contraprestación del conjunto de operaciones no supere los 250.000 euros, de acuerdo con el valor de mercado.

## Restricción del perímetro de vinculación

Es novedosa la **restricción del perímetro de vinculación**, perímetro que fue escasamente alterado en la Ley 36/2006 y respecto del cual se ha puesto de manifiesto la necesidad creciente de restringir los supuestos de vinculación en el ámbito de la relación socio-sociedad, que queda fijado en el **25 por ciento de participación** (actualmente es del 5 por ciento y del 1 por ciento tratándose de entidades cotizadas).

Asimismo, se suprime la vinculación prevista en la letra e) del art. 18.2:

e) Una entidad y los socios o partícipes de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo.

## Metodología de valoración de las operaciones

En relación con la propia metodología de valoración de las operaciones, **se elimina la jerarquía de métodos** que se contenía en la regulación anterior para determinar el valor de mercado de las operaciones vinculadas, **admitiéndose adicionalmente y con carácter subsidiario, otros métodos y técnicas de valoración** (por ejemplo, el método de descuento de flujos de efectivo), siempre que respeten el principio de libre competencia.

## Reglas específicas de valoración para la retribución de los socios de las sociedades profesionales

Asimismo, se establecen en esta Ley reglas específicas de valoración para la retribución de los socios de las sociedades profesionales, ajustadas a la realidad económica.

La novedad que incorpora la LIS es que cuando antes se exigía para la aplicación de estas reglas específicas que la cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de servicios a la entidad no fuera inferior al 85 por ciento del resultado previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de **los socios-profesionales por la prestación de sus servicios, ahora el % exigido se minorará hasta el 75%, y además pasará a ser aplicable con independencia del importe neto de la cifra de negocios de la entidad**

## Tratamiento fiscal del ajuste secundario

La novedad corresponde a que se establece que **no se aplicará lo dispuesto en relación al ajuste secundario con carácter general cuando se proceda a la restitución patrimonial entre las personas o entidades vinculadas en los términos que reglamentariamente se establezcan.**

Esta restitución no determinará la existencia de renta en las partes afectadas.

Con esta incorporación en la nueva LIS, el legislador ha salido al paso de la reciente STS de 27 de mayo de 2014 que declaró parcialmente ilegal el desarrollo reglamentario del régimen de las operaciones vinculadas en lo relativo al llamado ajuste secundario.

### Ejemplo:

El socio de una sociedad (al 75%) presta servicios profesionales a la misma conviniendo un importe de 100.000€ sin que el resto de socios realicen operación o aportación de fondos alguna a la sociedad

La Inspección de la AEAT valora dichos servicios en 200.000€

En este caso, la sociedad tendrá un mayor gasto por importe de 100.000€, mientras que el socio aumentará sus ingresos fiscales por el mismo importe (ajuste primario).

En cuanto a la diferencia de valoración para el socio tendrá el siguiente tratamiento:

75% x 100.000: 75.000€ mayor valor de su participación en la sociedad.

Por el 25% x 100.000: 25.000€, se considerará como una liberalidad, salvo que por parte de la sociedad se proceda a restituirle dicho importe, la cuestión que reglamentariamente debe aclararse es el momento en que debe realizarse dicha restitución.

En relación a esta cuestión el reglamento debe dar respuesta al el momento en que debe contabilizarse dicha restitución: ¿con anterioridad al inicio de actuaciones inspectoras, antes de que haya liquidación o en cualquier momento?.

Desde el punto de vista de la sociedad:

75% x 100.000: 75.000€, tendrá el tratamiento de aportación de fondos propios sin impacto en base imponible.

Por el 25% x 100.000: 25.000€, será renta para la entidad, salvo que se proceda a restituir dicho importe al socio con las condiciones antes comentadas (la calificación jurídica de la diferencia constituye el denominado ajuste secundario).

## Efectos de la firmeza de la liquidación en operaciones vinculadas

En cuanto a cómo cabe tener en cuenta la firmeza de la liquidación firme de la valoración realizada por la Administración Tributaria en relación a entidades vinculadas, se establece lo siguiente

*“La firmeza de la liquidación determinará su eficacia y firmeza frente a las demás personas o entidades vinculadas. La Administración tributaria efectuará las regularizaciones que correspondan, salvo que dichas regularizaciones se hayan efectuado por la propia persona o entidad vinculada afectada, en los términos que reglamentariamente se establezcan.”*

Antes había que esperar a que la Administración tributaria liquidara en función de la valoración que hubiere adquirido firmeza en las entidades vinculadas.

Exclusión de la consideración de operación vinculada a las operaciones realizadas por la sociedad con sus consejeros o administradores

**Se excluye la consideración de operación vinculada a las operaciones realizadas por la sociedad con sus consejeros o administradores** en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones orgánicas.

## Estanqueidad de la valoración de la operación vinculada

Se establece la **estanqueidad de la valoración** realizada conforme a la regulación específica de las operaciones vinculadas **con la valoración que se pudiera hacer en otros ámbitos**, como pudiera ser el supuesto del valor en aduana.

### Régimen sancionador en operaciones vinculadas

Se modifica el régimen sancionador, que se convierte en menos gravoso y queda redactado de la siguiente manera:

*“13. 1.º Constituye infracción tributaria la falta de aportación o la aportación de forma incompleta, o con datos falsos, de la documentación que, conforme a lo previsto en el apartado 3 de este artículo y en su normativa de desarrollo, deban mantener a disposición de la Administración tributaria las personas o entidades vinculadas, cuando la Administración tributaria no realice correcciones en aplicación de lo dispuesto en este artículo.*

*Esta infracción tendrá la consideración de infracción grave y se sancionará de acuerdo con las siguientes normas:*

*a) La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 1.000 euros por cada dato y 10.000 euros por conjunto de datos, omitido, o falso, referidos a cada una de las obligaciones de documentación que se establezcan reglamentariamente para el grupo o para cada persona o entidad en su condición de contribuyente.*

*b) La sanción prevista en la letra anterior tendrá como límite máximo la menor de las dos cuantías siguientes:*

*- El 10 por ciento del importe conjunto de las operaciones sujetas a este Impuesto, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes realizadas en el periodo impositivo.*

*- El 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios.*

*Comentario: no queda clara la diferencia entre “importe conjunto de las operaciones sujetas a este Impuesto” y “el importe neto de la cifra de negocios”,*

*2.º Constituyen infracción tributaria los siguientes supuestos, siempre que conlleven la realización de correcciones por la Administración tributaria, en aplicación de lo dispuesto en este artículo respecto de las operaciones sujetas a este Impuesto, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes:*

*(i) la falta de aportación o la aportación de documentación incompleta, o con datos falsos de la documentación que, conforme a lo previsto en el apartado 3 de este artículo y en su normativa de desarrollo, deban mantener a disposición de la Administración tributaria las personas o entidades vinculadas.*

*(ii) que el valor de mercado que se derive de la documentación prevista en este artículo y en su normativa de desarrollo no sea el declarado en el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.*

*Estas infracciones tendrán la consideración de infracción grave y se sancionarán con multa pecuniaria proporcional del 15 por ciento sobre el importe de las cantidades que resulten de las correcciones que correspondan a cada operación.*

*Esta sanción será incompatible con la que proceda, en su caso, por la aplicación de los artículos 191, 192, 193 o 195 de la Ley General Tributaria, por la parte de bases que hubiesen dado lugar a la imposición de la infracción prevista en este número 2.º.*

*3.º Las correcciones realizadas por la Administración tributaria en aplicación de lo dispuesto en este artículo respecto de operaciones sujetas a este Impuesto, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de no Residente, que determinen falta de ingreso, obtención indebida de devoluciones tributarias o determinación o acreditación improcedente de partidas a compensar en declaraciones futuras o se declare incorrectamente la renta neta sin que produzca falta de ingreso u obtención de devoluciones por haberse compensado en un procedimiento de comprobación o investigación cantidades pendientes de compensación, habiéndose cumplido la obligación de documentación específica a que se refiere el apartado 3 de este artículo, no constituirá la comisión de las infracciones de los artículos 191, 192, 193 o 195 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, por la parte de bases que hubiesen dado lugar a la referidas correcciones.*

*4º Las sanciones previstas en este apartado serán compatibles con la establecida para la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria en el artículo 203 de la Ley General Tributaria, por la desatención de los requerimientos realizados.*

*Respecto de las sanciones impuestas conforme a lo dispuesto en este artículo resultará de aplicación lo establecido en los apartados 1.b) y 3 del artículo 188 de la Ley General Tributaria.”*

## f) **Compensación de bases imponibles negativas**

- (Artículo 26)

Se modifica sustancialmente el tratamiento de la compensación de bases imponibles negativas.

Destaca la **aplicabilidad de dichas bases imponibles en un futuro sin límite temporal.**

No obstante, se introduce una **limitación cuantitativa del 70 por ciento de la base imponible previa a su compensación**, si bien, podrán compensarse **sin limitación alguna** bases imponibles negativas que **no superen un millón de euros**. No obstante, la DT 34<sup>a</sup> pospone la entrada en vigor de esta limitación hasta el año 2016.

### Bases imponibles negativas compensables: condiciones y límites:

Las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos siguientes con el límite del 60 por ciento de la base imponible previa a su compensación.

En todo caso, se podrán compensar en el período impositivo bases imponibles negativas por importe de 1 millón de euros.

#### Ejemplos:

La sociedad A tiene bases imponibles negativas de ejercicios anteriores pendientes de compensación por importe de 600.000€ y la base imponible previa del periodo es de 500.000€.

Puede compensar íntegramente 500.000.

La sociedad B tiene bases imponibles negativas de ejercicios anteriores pendientes de compensación por importe de 1.200.000€ y la base imponible previa del periodo es de 1.100.000.-€

Puede compensar íntegramente el mayor entre:

- 1.100.000 x 60%: 660.000.-€
- 1.000.000€

### Casos particulares de límites aplicables:

La limitación a la compensación de bases imponibles negativas no resultará de aplicación en el importe de las rentas correspondientes a quitas o esperas consecuencia de un acuerdo con los acreedores del contribuyente. Las bases imponibles negativas que sean objeto de compensación con dichas rentas no se tendrán en consideración respecto del importe de 1 millón de euros a que se refiere el apartado anterior.

El límite antes mencionado no se aplicará en el período impositivo en que se produzca la extinción de la entidad, salvo que la misma sea consecuencia de una operación de reestructuración a la que resulte de aplicación el régimen fiscal especial de reestructuración empresarial establecido en el capítulo VII del título VII del LIS.

Si el período impositivo tuviera una duración inferior al año, las bases imponibles negativas que podrán ser objeto de compensación en el período impositivo, serán el resultado de multiplicar 1 millón de euros por la proporción existente entre la duración del período impositivo respecto del año.

El límite anterior no resultará de aplicación en el caso de entidades de nueva creación a que se refiere el artículo 29.1 de la LIS en los 3 primeros períodos impositivos en que se genere una base imponible positiva previa a su compensación

### Adquisición de entidades inactivas o cuasi-inactivas

Adicionalmente, con el objeto de evitar la adquisición de entidades inactivas o cuasi-inactivas con bases imponibles negativas, se establecen medidas que impiden su aprovechamiento, incidiendo en la lucha contra el fraude fiscal

Al igual que en la anterior normativa, se establecen cautelas para evitar la transmisión de sociedades inactivas con bases imponibles negativas, así se establece que no podrán ser objeto de compensación las bases imponibles negativas cuando concurren las siguientes circunstancias:

- a) La mayoría del capital social o de los derechos a participar en los resultados de la entidad que hubiere sido adquirida por una persona o entidad o por un conjunto de personas o entidades vinculadas, con posterioridad a la conclusión del período impositivo al que corresponde la base imponible negativa.
- b) Las personas o entidades a que se refiere el párrafo anterior hubieran tenido una participación inferior al 25 por ciento en el momento de la conclusión del período impositivo al que corresponde la base imponible negativa.
- c) La entidad adquirida se encuentre en alguna de las siguientes circunstancias:
  - 1.º No viniera realizando actividad económica alguna dentro de los 3 meses anteriores a la adquisición;
  - 2.º Realizara una actividad económica en los 2 años posteriores a la adquisición diferente o adicional a la realizada con anterioridad, que determinara, en sí misma, un importe neto de la cifra de negocios en esos años posteriores superior al 50 por ciento del importe medio de la cifra de negocios de la entidad correspondiente a los 2 años anteriores.  
Se entiende por actividad diferente o adicional aquella que tenga asignado diferente grupo a la realizada con anterioridad, en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas.
  - 3.º Se trate de una entidad patrimonial en los términos establecidos en la LIS.
  - 4.º La entidad haya sido dada de baja en el índice de entidades por aplicación de lo dispuesto en la LIS.

Ejemplo:

Una sociedad que se dedicaba a la promoción inmobiliaria, debido a la crisis del sector estaba inactiva desde el año 2012.

Había declarado hasta ese año, bases imponibles negativas por importe de 1.000.000€.

El año 2015 los socios venden las participaciones a un grupo inversor que inicia la actividad de franquiciar establecimientos de venta de productos alimenticios.

En este caso no podrá compensar las bases imponibles negativas debido a que se cumplen las condiciones mencionadas.

## Compensación o deducción de determinados créditos fiscales más allá del plazo de prescripción

Adicionalmente, la extensión del plazo de compensación o deducción de determinados créditos fiscales más allá del plazo de prescripción en beneficio de los contribuyentes, se acompaña de la limitación a un período de 10 años del plazo de que dispone la Administración para comprobar la procedencia de la compensación o deducción originada.

El derecho de la Administración para comprobar o investigar las bases imponibles negativas pendientes de compensación tiene las siguientes condiciones:

- Prescribirá a los 10 años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se generó el derecho a su compensación.
- Transcurrido dicho plazo, el contribuyente deberá acreditar que las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda resultan procedentes, así como su cuantía, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y de la contabilidad con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil.

### Ejemplo:

La sociedad A declaró el año 2003 una base imponible negativa y la compensa en el periodo 2015

La sociedad conserva la contabilidad oficial y depositó las cuentas anuales en el Registro Mercantil durante todos los periodos impositivos.

No obstante carece de soportes documentales de unos gastos en concepto de sanciones administrativas que no fueron ajustados en base imponible

La sociedad es objeto de comprobación inspectora en relación al año 2015.

En este, la base imponible negativa de 2003 puede compensarse en 2015.

Sin embargo, desde que han aparecido en 2011 ó 2012 ciertas limitaciones a la compensación de bases imponibles negativas, podría ocurrir que exista una diferencia entre el año de obtención de las bases imponibles negativas y el de nacimiento del derecho a su compensación, ¿a partir del cual de ellos se iniciará el cómputo del periodo de los 10 años?

Otra sociedad tiene idéntica situación referida al año 2006 y es objeto de comprobación inspectora en relación al año 2015.

En este caso, dado que no han transcurrido 10 años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación, el 25/7/2007, hasta el inicio de las actuaciones inspectoras (anterior al 25/7/2017), la base imponible compensable se minorará, al menos, en el importe de los gastos no deducibles contabilizados en 2006.

Compensación de bases imponibles negativas pendientes de compensación al inicio del primer período impositivo que hubiera comenzado a partir de 1 de enero de 2015.

Las bases imponibles negativas pendientes de compensación al inicio del primer período impositivo que hubiera comenzado a partir de 1 de enero de 2015 se podrán compensar en los períodos impositivos siguientes sin límite temporal alguno (Disposición transitoria vigésimo primera)

De aplicación únicamente a los periodos impositivos que se inicien dentro de año 2015:

La compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, para los contribuyentes cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, haya superado la cantidad de 6.010.121,04 euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicien los períodos impositivos dentro del año 2015, tendrá los siguientes límites:

- La compensación de bases imponibles negativas está limitada al 50 por ciento de la base imponible previa a dicha compensación, cuando en esos 12 meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 20 millones de euros pero inferior a 60 millones de euros.
- La compensación de bases imponibles negativas está limitada al 25 por ciento de la base imponible previa a dicha compensación, cuando en esos 12 meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 60 millones de euros.

Estas limitaciones a la compensación de bases imponibles negativas no resultarán de aplicación en el importe de las rentas correspondientes a quitas y esperas consecuencia de un acuerdo con los acreedores no vinculados con el contribuyente.

#### **4) Tratamiento de la doble imposición: Régimen general de exención para participaciones significativas en entidades:**

Régimen de exención general para participaciones significativas, aplicable tanto en el ámbito interno como internacional

(Artículo 21) Uno de los aspectos más novedosos de la nueva LIS es el tratamiento de la doble imposición.

Tras el dictamen motivado de la Comisión Europea nº 2010/4111, relativo al tratamiento fiscal de los dividendos, resulta completamente necesaria una revisión del mecanismo de la eliminación de la doble imposición recogida en el Impuesto sobre Sociedades, con dos objetivos fundamentales:

equiparar el tratamiento de las rentas derivadas de participaciones en entidades residentes y no residentes, tanto en materia de dividendos como de transmisión de las mismas, y establecer un régimen de exención general en el ámbito de las participaciones significativas en entidades residentes.

La nueva LIS incorpora un régimen de exención general para participaciones significativas, aplicable tanto en el ámbito interno como internacional.

Este nuevo mecanismo de exención constituye un mecanismo de indudable relevancia para favorecer la competitividad y la internacionalización de las empresas españolas.

Asimismo, el régimen de exención en el tratamiento de las plusvalías de origen interno simplifica considerablemente la situación previa, que incluía un complejo mecanismo para garantizar la eliminación de la doble imposición.

- Asimismo, es importante señalar como novedad la supresión de la deducción interna por dividendos al 50% cuando la participación era inferior al 5%.

Las condiciones y requisitos para aplicar la exención son los siguientes:

**En cuanto a los dividendos de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español.**

Estarán exentos los dividendos o participaciones en beneficios de entidades, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

En cuanto al importe o porcentaje de la participación, independientemente del lugar de residencia de la entidad participada:

Que el porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad sea, al menos, del 5 por ciento o bien que el valor de adquisición de la participación sea superior a 20 millones de euros.

Ejemplo:

Una sociedad contabiliza los siguientes dividendos:

10.000€ por participaciones en sociedades, por valor contable de 300.000€ en los que participa en menos del 5%.

20.000€ en sociedades que participa más del 5% y cumple los restantes requisitos para la exención.

Tratamiento fiscal:

Por los 10.000€ a resultado contable y base imponible sin exención ni deducción para evitar la doble imposición.

Por los 20.000€ integrados en el resultado contable, ajuste extracontable negativo de 20.000€.

La participación correspondiente se deberá poseer de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, se deberá mantener posteriormente durante el tiempo necesario para completar dicho plazo. Para el cómputo del plazo se tendrá también en cuenta el período en que la participación haya sido poseída ininterrumpidamente por otras entidades que reúnan las circunstancias a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio para formar parte del mismo grupo de sociedades, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

En el supuesto de que la entidad participada obtenga dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades en más del 70 por ciento de sus ingresos, la aplicación de esta exención requerirá que el contribuyente tenga una participación indirecta en esas entidades que cumpla los requisitos señalados en esta letra.

Esta limitación puede suponer un obstáculo para la utilización de sociedades subholdings a través de las cuales se vaya diluyendo la participación, por ejemplo, si A participa en B en un 30% procediendo más del 70% de los ingresos de ésta de dividendos y B participa en C en un 10%, entonces A no tendrá derecho a la exención de los dividendos procedentes de B porque su participación indirecta en C es sólo del 3% ( $30 \times 0,1$ ).

No obstante, la participación indirecta en filiales de segundo o ulterior nivel deberá respetar el porcentaje mínimo del 5 por ciento, salvo que dichas filiales reúnan las circunstancias a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio para formar parte del mismo grupo de sociedades con la entidad directamente participada y formulen estados contables consolidados.

En cuanto a la tributación en el extranjero de la entidad no residente:

En el caso de participaciones en el capital o en los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, que la entidad participada haya estado sujeta y no exenta por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto a un tipo nominal de, al menos, el 10 por ciento en el ejercicio en que se hayan obtenido los beneficios que se reparten o en los que se participa, con independencia de la aplicación de algún tipo de exención, bonificación, reducción o deducción sobre aquellos.

A estos efectos, se tendrán en cuenta aquellos tributos extranjeros que hayan tenido por finalidad la imposición de la renta obtenida por la entidad participada, con independencia de que el objeto del tributo lo constituya la renta, los ingresos o cualquier otro elemento indiciario de aquella.

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

En el supuesto de que la entidad participada no residente obtenga dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades, la aplicación de esta exención requerirá que el requisito previsto en esta letra se cumpla, al menos, en la entidad indirectamente participada.

En el supuesto de que la entidad participada obtenga dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades procedentes de dos o más entidades respecto de las que solo en alguna o algunas de ellas se cumplan los requisitos señalados en las letras a) y b) anteriores, la aplicación de la exención se referirá a aquella parte de los dividendos o participaciones en beneficios recibidos por el contribuyente respecto de entidades en las que se cumplan los citados requisitos.

No se aplicará la exención respecto del importe de aquellos dividendos o participaciones en beneficios cuya distribución genere un gasto fiscalmente deducible en la entidad pagadora.

Para la aplicación de este artículo, en el caso de distribución de reservas se atenderá a la designación contenida en el acuerdo social y, en su defecto, se considerarán aplicadas las últimas cantidades abonadas a dichas reservas.

1.º Tendrán la consideración de dividendos o participaciones en beneficios, los derivados de los valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades, con independencia de su consideración contable.

2.º Tendrán la consideración de dividendos o participaciones en beneficios exentos las retribuciones correspondientes a préstamos participativos otorgados por entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, salvo que generen un gasto fiscalmente deducible en la entidad pagadora (se trata del reverso lógico del art. 15.a).

## **En cuanto a la renta positiva obtenida en la transmisión de la participación en una entidad**

Estará exenta la renta positiva obtenida en la transmisión de la participación en una entidad, cuando se cumplan los requisitos establecidos en el apartado anterior.

El mismo régimen se aplicará a la renta obtenida en los supuestos de liquidación de la entidad, separación del socio, fusión, escisión total o parcial, aportación no dineraria o cesión global de activo y pasivo.

El requisito en relación al porcentaje de participación deberá cumplirse el día en que se produzca la transmisión.

El requisito exigido en relación a entidades no residentes en territorio español, de que la entidad participada haya estado sujeta y no exenta por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto a un tipo nominal de, al menos, el 10 por ciento, deberá ser cumplido en todos y cada uno de los ejercicios de tenencia de la participación.

No obstante, en el caso de que este requisito no se cumpliera en alguno o algunos de los ejercicios de tenencia de la participación, la exención prevista en este apartado se aplican reglas específicas.

a) Respecto de aquella parte de la renta que se corresponda con un incremento neto de beneficios no distribuidos generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación, se considerará exenta aquella parte que se corresponda con los beneficios generados en aquellos ejercicios en los que se cumpla el requisito establecido en el punto 2) anterior.

b) Respecto de aquella parte de la renta que no se corresponda con un incremento neto de beneficios no distribuidos generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación, la misma se entenderá generada de forma lineal, salvo prueba en contrario, durante el tiempo de tenencia de la participación, considerándose exenta aquella parte que proporcionalmente se corresponda con la tenencia en los ejercicios en que se haya cumplido el requisito establecido en el punto 2) anterior.

### Ejemplo:

La sociedad A participa en la sociedad no residente B, desde el año 2012, obteniendo los siguientes beneficios no distribuidos correspondientes a su % de participación del 20%:

2012:	100
2013	200
2014	150
2015	120

En los años 2012 y 2013 no se cumple el requisito de tributación mínima.

La participación se transmite a principios de 2016, obteniendo una renta de 300.

La renta exenta será:  $150+120: 270$ , suponiendo un ajuste extracontable negativo por dicho importe.

Sin embargo, si la renta obtenida hubiese sido de 610, tendríamos el mismo ajuste extracontable negativo de 270 que en el supuesto anterior por la parte correspondiente a los beneficios obtenidos y no distribuidos durante los años 2014 y 2015, pero como la renta obtenida (610) ha sido superior a los beneficios obtenidos y no distribuidos durante el periodo de tenencia (570), tendrá derecho a incrementar el ajuste extracontable negativo en aquella parte de dicha diferencia proporcional al número de años en que se ha cumplido el requisito del punto 2), es decir, la tributación mínima del 10%, por lo tanto, 20 adicionales  $(610 - 570)/4 \times 2$ .

Transmisión de la participación en el capital o en los fondos propios de una entidad que, a su vez, participara en dos o más entidades:

En el caso de transmisión de la participación en el capital o en los fondos propios de una entidad que, a su vez, participara en dos o más entidades respecto de las que sólo en alguna o algunas de ellas se cumpliera el requisito previsto en el punto 2) anterior, la exención prevista en este apartado se aplicará de acuerdo con las siguientes reglas:

1º Respecto de aquella parte de la renta que se corresponda con un incremento neto de beneficios no distribuidos generados por las entidades indirectamente participadas durante el tiempo de tenencia de la participación, se considerará exenta aquella parte de la renta que se corresponda con los beneficios generados por las entidades en las que se cumpla el requisito establecido en el punto 2) anterior.

2.º Respecto de aquella parte de la renta que no se corresponda con un incremento neto de beneficios no distribuidos generados por las entidades indirectamente participadas durante el tiempo de tenencia de la participación, se considerará exenta aquella parte que proporcionalmente sea atribuible a las entidades en que se haya cumplido el requisito establecido en el punto 2) anterior.

La parte de la renta que no tenga derecho a la exención en los términos señalados en este apartado se integrará en la base imponible, teniendo derecho a la deducción para evitar la doble imposición internacional, siempre que se cumplan los requisitos necesarios para ello (art. 31).

No obstante, a los efectos de su cálculo, se tomará exclusivamente el importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto, por la parte que proporcionalmente se corresponda con la renta que no tenga derecho a la exención correspondiente a aquellos ejercicios o entidades respecto de los que no se haya cumplido el requisito establecido en el punto 2) anterior, en relación con la renta total obtenida en la transmisión de la participación.

## Especialidades en la aplicación de la exención:

En los siguientes supuestos, la aplicación de la exención prevista en el apartado anterior tendrá las especialidades que se indican a continuación:

a) Cuando la participación en la entidad hubiera sido valorada conforme a las reglas del régimen especial del capítulo VII del título VII de esta Ley y la aplicación de dichas reglas, incluso en una transmisión anterior, hubiera determinado la no integración de rentas en la base imponible de este Impuesto, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, derivadas de:

- 1ª La transmisión de la participación en una entidad que no cumpla el requisito de porcentaje de participación o, total o parcialmente, al menos en algún ejercicio, el requisito de tributación mínima de la entidad no residente.
- 2ª La aportación no dineraria de otros elementos patrimoniales distintos de los representativos de la participación en fondos propios.

En este supuesto, la exención sólo se aplicará sobre la renta que corresponda a la diferencia positiva entre el valor de transmisión de la participación en la entidad y el valor de mercado de aquella en el momento de su adquisición por la entidad transmitente, en los términos establecidos en este apartado.

El resto de la renta obtenida en la transmisión se integrará en la base imponible del período impositivo.

### Ejemplo:

Una sociedad adquirió la participación en otra sociedad mediante una aportación no dineraria a la que aplicó el régimen de diferimiento.

El valor contable es de 100, coincidente con el valor razonable de la fecha en que se adquirió.

El valor fiscal es de 80.

Se transmite por 110.

Resultado contable;  $110-100$ : 10

Beneficio fiscal;  $110-80$ : 30

Renta no exenta;  $30-10$ : 20

Renta exenta: 10

En este caso se podría decir que concurren dos ajustes extracontables, uno positivo de 20 para igualar el valor fiscal al contable, y otro negativo de 10 en aplicación de la nueva exención del art. 21.3.

Es decir, sólo disfruta de la exención el incremento de valor experimentado en sede de la transmitente, no en cuanto al aumento del valor que ya venía subrogado de una transmisión anterior a la cual resultó aplicable el régimen fiscal de diferimiento previsto para las operaciones de reestructuración empresarial.

En el supuesto de transmisiones sucesivas de valores homogéneos, la exención se limitará al exceso sobre el importe de las rentas negativas netas obtenidas en las transmisiones previas que hayan sido objeto de integración en la base imponible.

Casos en los que no se aplica la exención:

- a) A aquella parte de las rentas derivadas de la transmisión de la participación en una entidad que tenga la consideración de entidad patrimonial, que no se corresponda con un incremento neto de beneficios no distribuidos generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación.
- b) A las rentas derivadas de la transmisión de la participación en una entidad que cumple los requisitos para estar sometida al régimen de transparencia fiscal internacional en que, al menos, el 15 por ciento de sus rentas queden sometidas al mismo (rentas pasivas obtenidas por entidades no residentes controladas por el transmitente).
- c) A las rentas obtenidas por agrupaciones de interés económico españolas y europeas, y por uniones temporales de empresas, cuando, al menos uno de sus socios, tenga la condición de persona física.
- d) A las rentas de fuente extranjera que la entidad integre en su base imponible y en relación con las cuales opte por aplicar, si procede, la deducción por doble imposición internacional (arts. 31 ó 32).
- e) En ningún caso se aplicará lo dispuesto en este artículo cuando la entidad participada sea residente en un país o territorio calificado como paraíso fiscal, excepto que resida en un Estado miembro de la Unión Europea y el contribuyente acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades económicas.

Renta negativa obtenida en la transmisión de la participación en una entidad que hubiera sido previamente transmitida por otra entidad del grupo:

Si se obtuviera una renta negativa en la transmisión de la participación en una entidad que hubiera sido previamente transmitida por otra entidad que reúna las circunstancias a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio para formar parte de un mismo grupo de sociedades con el contribuyente, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, dicha renta negativa se minorará en el importe de la renta positiva obtenida en la transmisión precedente y a la que se hubiera aplicado un régimen de exención.

#### Ejemplo

El año 2015 la sociedad A vende a otra sociedad del Grupo, B la participación en C, obteniendo una renta positiva de 100 que se consideró exenta.

El año 2016 B vende la participación en C a un tercero obteniendo una renta negativa de 120.

Procede realizar un ajuste extracontable positivo de 100, quedando una renta negativa neta de  $120 - 100 = 20$

¿Se trata de una diferencia permanente?

Rentas negativas derivadas de la transmisión de la participación en entidades mediando previa distribución de dividendos exentos:

El importe de las rentas negativas derivadas de la transmisión de la participación en una entidad se minorará en el importe de los dividendos o participaciones en beneficios recibidos de la entidad participada a partir del período impositivo que se haya iniciado en el año 2009, siempre que los referidos dividendos o participaciones en beneficios no hayan minorado el valor de adquisición y que hayan tenido derecho a la aplicación de la exención prevista en el apartado 1 de este artículo.

Ejemplo:

La sociedad A adquiere a principios de 2015 la participación en B por 100 y la vende a principios del 2017 por 80.

Los resultados obtenidos por B en 2015 y 2016 son +25 y -10, respectivamente.

En 2015 distribuye dividendos, que considera exentos, por importe de 20.

Renta negativa:  $80-100=-20$ .

Minoración de la renta negativa: 20 (dividendos exentos).

Ajuste extracontable positivo: 20.