

R  
&  
G

RIVERO &  
GUSTAFSON  
abogados



**ASPECTOS A TENER EN CUENTA  
ANTES DEL 1 DE ENERO DE 2015 EN  
EL *IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE  
LAS PERSONAS FÍSICAS*  
Y EN EL *IMPUESTO SOBRE  
SOCIEDADES***

Avenida de Burgos, 17 3º  
28036 Madrid

Tel.+34 91 561 51 01  
Fax.+34 91 561 50 66

## ASPECTOS A TENER EN CUENTA ANTES DEL 1 DE ENERO DE 2015 EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

REGULACIÓN ACTUAL (VIGENTE HASTA 31/12/2014)	MODIFICACIÓN	MEDIDAS A TOMAR O ASPECTOS A TENER EN CUENTA ANTES DE 1/01/2015
<b>Supresión de la exención de 1.500 € para dividendos y participaciones en beneficio. Artículo 7</b>		
Actualmente están exentos los dividendos y participaciones en beneficios con el límite anual de 1.500 euros. A partir de esta cuantía el dividendo tributa como rendimiento del capital mobiliario.	A partir del 1 de enero de 2015, se suprime la exención sobre los primeros 1.500 euros percibidos, debiendo tributar, como rendimientos del capital mobiliario, por el importe íntegro percibido en dicho concepto.	Ajustar el dividendo a percibir en 2014 a la cuantía exenta (1.500 €) y diferir la percepción del exceso a 2015 o incluso 2016, periodos en los que los tipos impositivos sobre el ahorro disminuyen.
<b>Reducción aplicable por percepción de rendimientos del trabajo irregulares. Artículo 18</b>		
Actualmente se aplica el porcentaje de reducción del 40% en los siguientes casos:  Cuando se trate de rendimientos con periodo de generación superior a 2 años y no se obtengan de forma periódica o recurrente o bien se trate de rendimientos calificados reglamentariamente como irregulares.	A partir del 1 de enero de 2015, se minora el porcentaje de reducción del 40% al 30%. Además, para los rendimientos con periodo superior a dos años, se sustituye la mención al carácter no periódico ni recurrente por un criterio objetivo según el cual, la reducción no se aplica si en los 5 periodos impositivos anteriores se hubiesen percibido rendimientos con periodo de generación superior a dos años a los que se les hubiera practicado la reducción.	Valorar, en caso de contribuyentes con derecho a la percepción de bonus u otras rentas extraordinarias, qué opción les resulta más ventajosa desde el punto de vista fiscal, si i) percibir dicha renta en 2014, teniendo en cuenta que el porcentaje de reducción es del 40% y que no se aplica el límite temporal de los 5 periodos anteriores, aunque los tipos impositivos son más altos o, si ii) por el contrario, la tributación sería menor si se percibiesen en 2015 porque la rebaja de tipos pudiese neutralizar los efectos de la minoración del porcentaje de reducción y la restricción de los 5 periodos anteriores. Con carácter general, convendrá percibirlo en 2014, tratándose de contribuyentes que hubiesen percibido en los 5 periodos anteriores a 2015 un bonus o renta extraordinaria con aplicación de la reducción.
<b>Distribución de la prima de emisión. Artículo 25</b>		
Según la regulación vigente, la distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones minora el valor de adquisición de las mismas, por lo que únicamente el exceso, si lo hubiera, tributaría como rendimiento del capital mobiliario. Este tratamiento supone diferir la tributación de la prima de emisión al momento de transmisión de las acciones.	A partir del 1 de enero de 2015, la distribución de la prima de emisión que corresponda a reservas generadas por la entidad durante el tiempo de tenencia de la participación tributaría como rendimiento del capital mobiliario	Debe valorarse la posibilidad de realizar la operación en 2014 en lugar de en 2015 o ejercicios posteriores, ya que la percepción en 2014 minora el valor de adquisición de las participaciones, difiriendo su tributación al momento de su transmisión.
<b>Reducción de capital con devolución de aportaciones. Artículo 33</b>		
En la norma vigente, el importe de esta devolución minora el valor de adquisición de las participaciones afectadas hasta su anulación y el exceso sobre el valor de adquisición tributa como rendimiento del capital mobiliario. Por tanto, al igual que en los casos de distribución de la prima de emisión, se difiere la tributación al momento de la transmisión de la participación.	A partir del 1 de enero de 2015 los importes percibidos por el socio tributarán como rendimientos del capital mobiliario con el límite de la revalorización de la inversión inicial en el momento de realizarse la reducción de capital.	Debe analizarse la posibilidad de realizar la operación en 2014, puesto que el importe percibido por el socio minora el valor de adquisición, y evitar la tributación como rendimiento del capital mobiliario si se percibiese en 2015 o ejercicios posteriores.
<b>Tributación de las ganancias patrimoniales por transmisión de activos con aplicación de coeficientes de abatimiento. Disposición Transitoria 9<sup>4</sup></b>		
Mediante la aplicación de los llamados coeficientes de abatimiento, la regulación actual permite rebajar la carga fiscal sobre las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales no afectos a actividades económicas que fuesen adquiridos con anterioridad al 31 de diciembre de 1994. Recordemos que estos coeficientes reductores son el 11,11% para inmuebles, el 25% tratándose de acciones cotizadas y el 14, 28% para el resto y que reducen la parte de la ganancia patrimonial generada hasta el 20 de enero de 2006.	A partir del 1 de enero de 2015 se limita la aplicación de este régimen transitorio a transmisiones no superiores a 400.000 euros (con un sistema algo complicado de resumir en este breve espacio), pasando a tributar la ganancia patrimonial obtenida sin posibilidad de reducción alguna por el exceso.	Calcular la ganancia patrimonial sujeta en 2014 y 2015 así como la cuota derivada de dicha ganancia dada la diferencia de tipos. Para inmuebles hay que tener en cuenta la tributación por el IIVTNU, o "plusvalía municipal".

Tributación de la ganancia patrimonial generada por transmisión de bienes inmuebles. Aplicación de coeficientes de corrección monetaria. Artículo 35		
La normativa vigente permite la actualización del valor de adquisición de los bienes inmuebles por aplicación de los coeficientes de corrección monetaria, lo que supone minorar a tributación de las plusvalías generadas por la transmisión.	A partir del 1 de enero de 2015 se elimina la aplicación de los coeficientes de corrección monetaria para el cálculo de la ganancia patrimonial generada por la transmisión de bienes inmuebles.	Calcular la ganancia patrimonial sujeta en 2014 y 2015 así como la cuota derivada de dicha ganancia dada la diferencia de tipos teniendo en cuenta la tributación por el IMIVTNU.
Tributación de la ganancia patrimonial generada por transmisión de activos por contribuyentes mayores de 65 años. Artículo 38.		
La normativa actualmente vigente contempla la exención de la ganancia patrimonial ocasionada por la transmisión de la vivienda habitual por mayores de 65 años.	A partir del 1 de enero de 2015, además de la exención de la ganancia patrimonial generada por la transmisión de vivienda habitual, se establece la posibilidad de excluir de gravamen la ganancia patrimonial por la transmisión de cualquier elemento patrimonial de contribuyentes mayores de 65 años, siempre y cuando el importe obtenido por la transmisión se destine, en el plazo de 6 meses, a constituir una renta vitalicia a su favor.	Valorar la realización de las transmisiones de elementos patrimoniales distintos a la vivienda habitual en 2015 en lugar de 2014, con objeto de que la ganancia patrimonial quede exenta si se reinvierte en una renta vitalicia.
Deducción por alquiler de vivienda habitual. Artículo 68		
La normativa vigente prevé una deducción del 10,05% de las cantidades satisfechas por el contribuyente en cada periodo impositivo en concepto de alquiler de vivienda habitual.	A partir del 1 de enero de 2015 se suprime la deducción pero se regula un régimen transitorio que permite seguir practicando la deducción a aquellos contribuyentes que con anterioridad al 1 de enero de 2015 hubiesen celebrado un contrato de arrendamiento y satisfecho por ellos cantidades en concepto de alquiler por vivienda habitual.  La aplicación de este régimen transitorio se condiciona a que el contribuyente hubiera tenido derecho a la aplicación de esta deducción en relación con la misma vivienda en un periodo impositivo devengado con anterioridad al 1 de enero de 2015.	Formalizar el contrato de alquiler de la nueva vivienda con anterioridad al 1 de enero de 2015. Lo contrario implicaría la pérdida del derecho a la deducción.
Seguros de capital diferido. Compensación fiscal para contratos celebrados con anterioridad al 20-1-2006. Disposición transitoria 13ª		
Según la regulación vigente, aquellos contribuyentes que perciban un capital diferido derivado de un seguro de vida o invalidez generador de rendimientos del capital mobiliario contratado con anterioridad al 20-1-2006, podrán aplicar una compensación fiscal, cuando la aplicación del régimen vigente les resulte menos favorable que el regulado con anterioridad, el cual permitía la aplicación de coeficientes reductores del 40% ó 75%. La compensación fiscal por la percepción de dichos rendimientos en 2014 está prevista en la DT del PLPGE para 2014.	A partir del 1 de enero de 2015, se elimina el régimen de compensaciones fiscales al quedar suprimida la Disposición Transitoria 13ª	Analizar, en caso de contribuyentes con contratos concertados antes del 20-1-2006, si la aplicación de la compensación fiscal les supone un ahorro fiscal mayor al de la bajada de tipos impositivos a partir de 2015, y en su caso adelantar la percepción de dichos rendimientos a 2014.
Fiscalidad de los planes de pensiones		
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Según la normativa vigente a 31-12-2014, la cuantía máxima de las aportaciones anuales a sistemas de previsión social que dan derecho a reducir la base imponible se fijan en 10.000 € con carácter general y 12.500 para partícipes mayores de 50 años.</li> <li>- La reducción por aportaciones a favor del cónyuge con rendimientos no superiores a 8.000 € es de 2.000 €.</li> <li>- Se establece un régimen transitorio para el rescate de planes de pensiones en forma de capital que permite la aplicación de la reducción del 40%:</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Se rebajan a 8.000 euros anuales las cuantías máximas previstas para las aportaciones anuales a sistemas de previsión social que dan derecho a reducir la base imponible.</li> <li>-Se incrementa de 2.000 a 2.500 euros anuales la reducción por aportaciones a favor del cónyuge que no obtenga rendimientos superiores a 8.000 euros anuales.</li> <li>- Se establece un nuevo supuesto de rescate que permite a los partícipes disponer anticipadamente del importe de sus derechos consolidados <i>correspondiente a aportaciones realizadas con</i> al menos 10 años de antigüedad.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Aportar en 2014 de la cuantía máxima con derecho a reducción para poder beneficiarse de una reducción mayor que en los próximos ejercicios.</li> <li>- En cuanto al rescate del plan de pensiones, con carácter general resultará más beneficioso rescatarlo a partir de 2015, dado que la bajada de tipos impositivos provoca una menor tributación.</li> <li>- En cuanto al rescate de planes de pensiones con aplicación de la reducción del 40% cuando se trate de contingencias acaecidas hasta 31 de diciembre de 2010, resultará más beneficioso rescatarlo en el periodo 2015-2018, ejercicios en los que bajan los tipos impositivos, que en 2014.</li> </ul>



- Para las prestaciones derivadas de contingencias acaecidas con anterioridad a 1 de enero de 2007.
- Para prestaciones derivadas de contingencias acaecidas a partir del 1 de enero de 2007 por la parte correspondiente a las aportaciones realizadas hasta 31 de diciembre de 2006.

- Se limita la aplicación del régimen transitorio permitiéndose el rescate en forma de capital con reducción del 40% a las prestaciones percibidas en el ejercicio en que tenga lugar la contingencia o en los dos siguientes. No obstante, en caso de contingencias ya acaecidas, se establece lo siguiente:

- Para contingencias acaecidas entre 2011 y 2014, se podrá rescatar en forma de capital con aplicación de la reducción del 40% hasta la finalización del octavo ejercicio siguiente al que acaeció la contingencia.
- Para contingencias acaecidas en 2010 o ejercicios anteriores, se podrá rescatar en forma de capital con reducción del 40% hasta el 31 de diciembre de 2018.

#### Ganancias y pérdidas patrimoniales obtenidas a largo y corto plazo

Actualmente, la norma establece un tratamiento fiscal diferenciado a las ganancias y pérdidas patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales según hayan permanecido los mismos en el patrimonio del contribuyente durante más o menos de un año.

- Las derivadas de la transmisión de elementos adquiridos con un año o menos de antelación se integran en la base imponible general tributando, por tanto, al tipo marginal.

- Las derivadas de elementos adquiridos con más de un año de antelación se integran en la base imponible del ahorro (Tipo de gravamen del 21%, 25%, o 27%).

A partir del 2015 la totalidad de las ganancias y pérdidas patrimoniales pasaran a integrarse en la base imponible del ahorro, sin distinción entre las obtenidas a largo y corto plazo.

A la vista del tratamiento fiscal más ventajoso en 2015 para las ganancias obtenidas a corto plazo, puede resultar recomendable diferir la transmisión a 2015.

#### Reducción por mantenimiento o creación de empleo

La normativa vigente prevé, para contribuyentes que realicen actividades económicas cuyo importe neto de la cifra de negocios para el conjunto de sus actividades sea inferior a 5 millones de euros y tengan una plantilla media inferior a 25 empleados, una reducción del 20% del rendimiento neto positivo cuando se mantenga o *crea* empleo.

Para 2015 no está prevista la prórroga de la reducción.

Se debe mantener al menos la plantilla media en 2014. A partir de 2015 la plantilla puede variar, ya que no se prorroga la reducción.

ASPECTOS A TENER EN CUENTA ANTES DEL 1 DE ENERO DE 2015 EN EL **IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES**

REGULACIÓN ACTUAL (VIGENTE HASTA 31/12/2014)	MODIFICACIÓN	MEDIDAS A TOMAR O ASPECTOS A TENER EN CUENTA ANTES DE 1/01/2015
<b>Concepto de Actividad económica. Artículo 5</b>		
<p>Actualmente la normativa vigente no establece una definición del concepto de <b>actividad económica</b>, salvo la recogida en el régimen de entidades parcialmente exentas.</p>	<p>Se define de forma expresa y con carácter general el <b>concepto de actividad económica</b>. En el caso de arrendamiento de inmuebles, se indica que se entenderá que existe actividad económica, únicamente, cuando para su ordenación se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y jornada completa.</p> <p>Se recoge el concepto de "<b>entidad patrimonial</b>", que no realiza actividad económica alguna, como aquella en la que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto a una actividad económica. A estos efectos se consideran afectos: i) el dinero y ii) los derechos de crédito procedentes de la transmisión de elementos o valores afectos en los dos años anteriores.</p>	<p>Dicha definición tiene especial relevancia, ya que de la existencia o no de actividad económica dependerá la posibilidad de aplicar distintos beneficios o regímenes fiscales especiales recogidos en la norma (ERD, ENE, Transparencia Fiscal Internacional). En el caso de arrendamiento de inmuebles, hay que tener en cuenta, la no exigencia de local destinado a la actividad, a efectos de la posible renovación de contratos de arrendamiento. El cómputo de los requisitos se realizará a nivel de grupo.</p> <p>Se recomienda revisar la composición de los balances de las sociedades con el fin detectar una posible patrimonialidad sobrevenida.</p>
<b>Contribuyentes: Sociedades civiles. Artículo 7</b>		
<p>Actualmente se establece como contribuyentes del Impuesto sobre sociedades, entre otros, a todas las personas jurídicas con excepción de las <b>sociedades civiles</b>.</p>	<p>Se incorpora como sujeto pasivo del Impuesto a las Sociedades civiles con objeto mercantil.</p> <p>Se establece un régimen fiscal especial para la disolución y liquidación de aquellas sociedades civiles que pasen a estar sujetas al Impuesto sobre Sociedades a partir de 1 de enero de 2016.</p>	<p>Para los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2015 siguen quedando fuera de aplicación del Impuesto sobre Sociedades las sociedades civiles, por lo que se recomienda valorar los efectos de la tributación por IS de sociedades civiles que hasta la fecha venían tributando en imputación de rentas en el IRPF.</p>
<b>Base Imponible. Correcciones de valor: amortizaciones. Artículo 12</b>		
<p>Actualmente existe un sistema de amortización basado en las <b>tablas legalmente establecidas</b>.</p> <p>El <b>inmovilizado intangible de vida útil definida</b> se amortiza en un plazo de 10 años, salvo que tenga una vida útil inferior a dicho plazo.</p> <p>El <b>activo intangible de vida útil indefinida</b>: es deducible el precio de adquisición al 2% según lo dispuesto por el RD 20/2012 (10% anual según TRLIS hasta el 2012). El <b>fondo de comercio financiero</b>: deducible al 1% por el RD 12/2012 (5% según TRLIS hasta el 2012)</p> <p><b>Libertad de amortización de elementos nuevos del activo material fijo</b>. Actualmente se aplican con sujeción a unos límites del 40% y del 20% de la base imponible previa.</p>	<p>Las tablas de amortización del inmovilizado material se simplifican. Para bienes adquiridos antes del 1/1/2015, se aplicarán las nuevas tablas sobre el valor neto fiscal del bien a 1/1/2015.</p> <p>El inmovilizado intangible de vida útil definida se amortizará de acuerdo con su vida útil.</p> <p>El inmovilizado intangible de vida útil indefinida, así como el fondo de comercio, minorará fiscalmente su precio de adquisición en un plazo de 20 años.</p> <p>En ambos casos se eliminan los requisitos de adquisición onerosa, adquisición intra-grupo y dotación de reserva indisponible.</p> <p>Para el periodo impositivo 2015, la amortización correspondiente al fondo de comercio (financiero, de fusión o adquirido a terceros) está sujeta al límite del 1% de su importe.</p>	<p>Revisarlos nuevos coeficientes/periodos de amortización del inmovilizado material e intangible, a efectos de valorar el impacto en la cuenta de pérdidas y ganancias.</p>

	<p>La amortización del inmovilizado intangible de vida útil indefinida, para este mismo periodo y que no tenga la consideración de fondo de comercio, será como máximo del 2% anual de su precio de adquisición.</p> <p>Para 2015 se mantienen las limitaciones a las cantidades pendientes de amortizar. Desde 1/1/2016, se aplicarán las cantidades pendientes sin limitación alguna, salvo lo previsto en su normativa reguladora RD-Ley 6/2010 y RD-Ley 13/2010.</p>	
<b>Base Imponible. Correcciones de Valor. Pérdidas por deterioro del valor de los elementos patrimoniales. Artículo 13.</b>		
<p>Actualmente, la Ley del Impuesto sobre Sociedades permite la deducibilidad de las pérdidas por deterioro de los elementos patrimoniales.</p>	<p>Se establece la no deducibilidad de las pérdidas por deterioro tanto del inmovilizado material, del inmovilizado intangible incluido el fondo de comercio, de las inversiones inmobiliarias, instrumentos de patrimonio y valores representativos de deuda. Solo se mantiene la del deterioro de existencias y de créditos.</p>	<p>Se recomienda plantearse la posible tasación o valoración del inmovilizado que haya sufrido deterioro con el objeto de reflejar la pérdida por deterioro generada en el año en curso.</p>
<b>Gastos deducibles. Retribución de fondos propios. Artículo 15</b>		
<p>No es fiscalmente deducible la retribución de <b>fondos propios</b>.</p>	<p>Se mantiene la no deducibilidad de la retribución de fondos propios, pero se introducen dos apreciaciones:</p> <p>a) Se considerará como retribución de fondos propios aquella correspondiente a valores representativos del capital o de fondos de entidades, independientemente a su consideración contable (acciones rescatables y acciones sin derecho a voto)</p> <p>b) Los rendimientos de préstamos participativos dentro de un mismo grupo de sociedades se considerarán retribución de fondos propios.</p>	<p>Conviene tener en cuenta la no deducibilidad de las remuneraciones de pasivos financieros (a efectos contables) como puede ser las acciones sin voto o rescatables, que ahora son considerados como fondos propios a efectos fiscales y consecuentemente no deducibles.</p> <p>Pese a la existencia de un régimen transitorio para los <b>préstamos otorgados antes de 20 de junio de 2014</b>, hay que tener en cuenta que ya no serán deducibles íntegramente los rendimientos de préstamos participativos, por lo que convendría analizar la posibilidad de cambiar dicha figura por otros instrumentos fiscalmente más ventajosos.</p>
<b>Gastos deducibles. Donativos y liberalidades. Artículo 15</b>		
<p>Dentro del apartado de gastos no deducibles, respecto a los <b>donativos y liberalidades</b>.</p> <p>a) No se considera liberalidad los gastos por atención a los clientes o proveedores, sin limitación alguna, salvo su debida justificación.</p> <p>b) El texto legal no hace referencia a la retribución de los administradores. Pero se está aplicando por la AEAT la "Teoría del doble vínculo".</p>	<p>Se mantiene la no deducibilidad de los donativos y liberalidades, pro se incluyen una serie de apreciaciones:</p> <p>a) Los gastos por <b>atención a clientes o proveedores</b> serán deducibles hasta la cuantía del 1% del importe neto correspondiente a la cifra de negocios del periodo impositivo, pues el exceso sí se considerará una liberalidad. Todo ello, siempre y cuando estén debidamente justificados.</p> <p>b) No se considerará una liberalidad la <b>retribución satisfecha a los administradores</b> por sus funciones de alta dirección u otras funciones desarrolladas de acuerdo a un contrato laboral con la entidad.</p>	<p>Se recomienda analizar la partida de la cuenta de pérdidas y ganancias de gastos destinados a atenciones con clientes o proveedores para estudiar el impacto que puede tener en la aplicación de este límite en ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2015.</p> <p>En relación a la deducibilidad de <b>las retribuciones de administradores</b> conviene analizar las funciones atribuidas a los mismos con el fin de verificar su deducibilidad como gasto.</p>



#### Gastos deducibles: gastos financieros. Artículo 16.

Actualmente, la Ley del Impuesto sobre Sociedades establece un límite a los **gastos financieros**, por el cual los gastos financieros netos serán deducibles con el límite del **30% del beneficio operativo de la entidad**. Los gastos no deducibles se podrán imputar en los siguientes periodos impositivos que concluyan en los 18 años siguientes.

El Proyecto de Ley mantiene el límite a la deducibilidad de los gastos financieros en el 30% del beneficio operativo. No obstante y, en especial, **sobre** la partida de dividendos a incluir en el beneficio operativo, se recoge el cambio establecido en el nuevo texto sobre participaciones significativas (5% o 20 millones de valor de adquisición).

Resultaría conveniente valorar cómo afectará el nuevo cálculo del beneficio operativo (con respecto a los dividendos percibidos de participaciones significativas) en la limitación a la deducibilidad de los gastos financieros y su impacto en la estructura financiera de la empresa, debiéndose valorar la necesidad de realizar modificaciones en la proporción de financiación ajena de la misma.

En todo caso serán deducibles los gastos financieros netos por importe de **1 millón de euros**. Asimismo se elimina el límite temporal para su deducibilidad.

También se recomienda estudiar la financiación prevista en futuras adquisiciones de sociedades a las que pudiera ser de aplicación el nuevo límite adicional.

Se incluye un límite adicional para las **compras apalancadas** en relación a los gastos financieros asociados a la adquisición de participaciones en entidades cuando, posteriormente, en los siguientes 4 años, la entidad adquirida pasa a formar parte del grupo de la adquirente o es objeto de una operación de reestructuración.

#### Operaciones vinculadas. Artículo 18

El artículo 16 LIS regula el actual régimen de operaciones vinculadas el cual se caracteriza por unas importantes **obligaciones de documentación**.

Respecto a la metodología de valoración de las operaciones vinculadas, actualmente existe un sistema de jerarquía de métodos en el que priman los métodos directos o transaccionales sobre los basados en resultados.

El Proyecto de Ley restringe el **perímetro de vinculación** en cuanto a: i) relación socio-sociedad elevándolo hasta el 25%; ii) entidades no residentes en territorio español y sus EP's en este territorio.

No obstante, recupera la vinculación de hecho al recuperar el vínculo de "poder de decisión".

Conviene revisar el **perímetro de vinculación** teniendo en cuenta los nuevos supuestos introducidos en el Proyecto de Ley.

Se recomienda valorar las nuevas obligaciones de documentación en base a los nuevos límites.

Se simplifican las **obligaciones de documentación** para entidades cuyo importe neto de cifra de negocios sea inferior a 45 millones de euros.

Se elimina la **jerarquía de métodos** en relación a la metodología de valoración de las operaciones debiendo aplicar el método que mejor se adapte

Por otro lado, y teniendo en cuenta la supresión de la jerarquía de métodos, convendría llevar a cabo una revisión de los métodos utilizados para verificar se está utilizando el método más adecuado.

#### Depreciación monetaria. Artículo 17.

La normativa actual permite deducir de las rentas positivas obtenidas en la transmisión de inmuebles, el importe de la depreciación monetaria producida desde 1 de enero de 1983.

El proyecto de Ley suprime los **coeficientes de actualización monetaria** aplicables en la transmisión de inmuebles.

Se recomienda valorar la posibilidad de **realizar en el ejercicio 2014 aquellas transmisiones de inmuebles** que la entidad tenga previsto realizar a corto plazo, con el fin de eliminar el efecto inflacionista en la renta generada en la transmisión.

### Doble imposición. Artículo 21.

La normativa vigente recoge dos métodos tradicionales para **evitar la doble imposición**: exención y deducción.

**La exención para evitar la doble imposición** está limitado a rentas provenientes de fuente extranjera y supeditado a una serie de requisitos como la procedencia de las rentas de la realización de actividades empresariales en el extranjero

Se equipara el tratamiento de las rentas provenientes de fuente interna e internacional eliminándose la deducción por doble imposición interna y estableciéndose un único **régimen general de exención para participaciones significativas** (participación de al menos 5% del capital social o valor de adquisición de hasta 20 millones de euros) tanto en el ámbito interno como en el internacional.

Pese a ser dicho régimen de exención similar al existente, presenta dos características diferenciadoras:

- a) Supresión del requisito de procedencia de las rentas y plusvalías de actividades empresariales. (Aunque se establece la no exención para la transmisión de participaciones de una entidad patrimonial pero si su deducción por doble imposición internacional.
- b) Se exige una tributación mínima de la entidad participada a un tipo nominal de, al menos el 10%.

Por otro lado, conviene destacar que los dividendos o plusvalías originados por la transmisión de entidades residentes en las que se participe en menos de un 5% (o participación con un valor de adquisición inferior a 20 millones de euros) pasan a tributar íntegramente, al eliminarse la deducción en cuota del 50% hasta ahora existente y al no serles de aplicación la nueva exención por doble imposición prevista en el Proyecto de Ley.

Resultaría conveniente hacer una revisión de los **tipos de gravamen de las entidades participadas no residentes**, a efectos de analizar el impacto de los dividendos percibidos de aquellas entidades con tipo nominal inferior al 10%.

También convendría analizar las posibles repercusiones fiscales de las rentas procedentes de participadas con % de participación inferior al 5% del capital social o de valor de adquisición inferior a 20 millones, pudiendo plantarse un posible reparto de dividendos anticipado a fin de poder aplicar la atenuación de la deducción por doble imposición interna actualmente prevista en la Ley que permite la deducción del 50% de la cuota íntegra que corresponda a la base imponible derivada de dichos dividendos o participaciones en beneficios.

### Bases imponibles negativas. Artículo 26.

Actualmente las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los periodos impositivos que concluyan en los **18 años inmediatos y sucesivos**.

La compensación de las bases imponibles negativas para entidades con volumen de operaciones superior a 6.10.121,04 € estará sometido a los siguientes límites hasta 31/12/2015:

■ **Entidades con INCN comprendida entre 20 millones y menor a 60 millones de euros**, la compensación estará **limitada al 50%** de la base imponible previa a la reserva de capitalización y a dicha compensación.

■ **Entidades con INCN mayor a 60 millones de euros**, la compensación estará **limitada al 25%** de la base previa a la reserva de capitalización y a dicha compensación.

Desde el 1 de enero de 2016 se permite la compensación de bases imponibles negativas **sin límite temporal** alguno desde el 1 de enero de 2016.

Cuantitativamente, se introduce una **limitación del 60% de la base imponible** previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a su compensación.

En todo caso se podrán compensar bases imponibles negativas hasta el **límite de 1 millón de euros** en el periodo.

Se introducen nuevas restricciones a la compensación de bases en casos en los que se hayan adquirido sociedades con la finalidad de compensar sus bases imponibles negativas.

Es conveniente analizar el calado de estas modificaciones en la compensación de las bases imponibles negativas respecto a los actuales límites aplicables en función de la cifra de negocio de la entidad.

Establecer una planificación adecuada que permita la máxima compensación de bases imponibles negativas en el ejercicio actual.

Resultaría adecuado revisar las adquisiciones de entidades inactivas realizadas por la empresa en los dos últimos ejercicios para asegurarnos el cumplimiento de los requisitos a efectos de la compensación de bases imponibles negativas en sociedades inactivas.



#### Tipo de gravamen. Artículo 29

<p>El tipo general de gravamen se encuentra fijado en el 35%.</p>	<p>Para ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2016 se establece un tipo general del 25%.</p> <p>Para ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2015 el tipo general será del 28%.</p> <p>Mantienen el tipo de gravamen del 25%, incluso en el ejercicio 2015, las mutuas de seguros, mutualidades de previsión social, y accidentes de trabajo y de enfermedades de trabajo de la Seguridad Social; las sociedades de garantía recíproca y de refinanciamiento; las sociedades cooperativas de crédito y cajas rurales; los colegios profesionales, asociaciones empresariales, cámaras oficiales y sindicatos de trabajadores; las entidades sin fines lucrativos, los fondos de promoción de empleo, las uniones, federaciones y confederaciones deportivas así como las entidades de derecho público, puertos del Estado y de las Autoridades Portuarias.</p>	<p>Será preciso valorar el efecto que puede provocar la disminución de los tipos de gravamen sobre los activos y pasivos fiscales por impuestos diferidos. Todo ello, considerando, en su caso, la compensación de las BIN en ejercicios futuros.</p>
---	--	---

#### Deducciones. Artículos 35 a 39

<p>En relación con la deducción por I+D+i, actualmente posee un porcentaje de deducción del 30% de los gastos efectuados en el periodo impositivo y 50% del importe que exceda sobre la media.</p> <p>Las inversiones en producciones cinematográficas gozan de una deducción del 18%. La base de la deducción estará constituida por el coste de producción, así como por los gastos para la obtención de copias y los gastos de publicidad y promoción a cargo del productor hasta el límite para ambos del 40 % del coste de producción, minorados todos ellos en la parte financiada por el coproductor financiero.</p>	<p>El Proyecto de Ley establece la supresión de la deducción por reinversión en beneficios extraordinarios, la deducción por inversiones medioambientales, la deducción por gastos de formación de personal y la recién creada deducción por inversión en beneficios.</p> <p>En cuanto a la deducción por I+D+i, se mantiene dicha deducción con unos porcentajes inferiores a los actuales (25% de los gastos del periodo y 42% del importe que exceda sobre la media). En relación con la base de la deducción, ahora se minorará por el importe total de las subvenciones recibidas para el fomento de estas actividades e imputables como ingreso en el ejercicio.</p> <p>La deducción por <b>producciones cinematográficas</b> se ve mejorada con incrementos en el porcentaje de reducción previo cumplimiento de determinados requisitos. El importe de esta deducción no podrá superar los 2,5 millones de euros, teniendo en cuenta un límite adicional: el importe de esta deducción, conjuntamente con el resto de ayudas que perciba el contribuyente, no supere el 50% del coste de producción.</p>	<p>La supresión de las deducciones puede ocasionar determinados perjuicios en la planificación fiscal de las empresas, se recomienda ser minucioso en la planificación adelantando, por ejemplo, operaciones que puedan beneficiarse de la deducción por inversión. Téngase en cuenta los citados límites ante la posibilidad de aplazar las inversiones para el año 2015.</p>
---	--	--

#### Consolidación fiscal. Artículos 55 a 75

La regulación actual define como **grupo fiscal**, el conjunto de sociedades anónimas, limitadas y comanditarias por acciones, así como entidades de crédito, residentes en territorio español formado por una sociedad dominante y todas las sociedades dependientes de esta

Se establece una **nueva definición de grupo fiscal**. Con respecto a la configuración de grupo fiscal: se exige la posesión de la mayoría de los derechos de voto de las entidades incluidas en el perímetro de consolidación y se permite que se incorporen al grupo fiscal las entidades indirectamente participadas a través de otras que no formaran parte del grupo fiscal, como puede ser el caso de entidades en territorio español o de entidades comúnmente participadas por otra no residente en dicho territorio.  
El Proyecto de Ley incluye que no podrán formar parte del grupo las entidades que no residan en Territorio español, País Vasco o Navarra.

Con la nueva concepción de grupo de consolidación fiscal se recomienda revisar la configuración de los grupos de sociedades, concretamente, el perímetro de vinculación.

#### Régimen especial de fusiones y escisiones. Artículos 76 a 90.

Actualmente el régimen especial de fusiones y escisiones se configura como un régimen optativo.

El fondo de comercio de fusión se configura como un mecanismo para eliminar la doble imposición. Véase el apartado relativo a las correcciones de valor Amortizaciones.

Se configura como el régimen general aplicable a las operaciones de restructuración, por lo que desaparece su carácter optativo.

En cuanto al fondo de comercio, véase el apartado de correcciones de valor- Amortizaciones.

Cuando una entidad adquirente participe en el capital de la entidad transmitente, en al menos un 5%, no se integrará en la base imponible de aquella la renta positiva derivada de la anulación de la participación, siempre que se corresponda con reservas de la entidad transmitente.

Se establece la subrogación de la entidad adquirente en las BINs generadas por una rama de actividad, cuando la misma es objeto de transmisión por otra entidad.

Vista la nueva regulación del régimen de restructuración empresarial, convendría que, en caso de tener previsto llevar a cabo una operación incluida en dicho régimen, se analizaran los efectos de su realización antes o después de 1 de enero de 2015.

#### Empresas de reducida dimensión. Artículos 101 a 105.

La norma actual regula la aplicación de este régimen para entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios en el ejercicio anterior sea inferior a 10 millones de euros. En los casos en que la entidad forme parte de un grupo de sociedades, el importe se referirá al conjunto de entidades pertenecientes al grupo.

Actualmente el régimen especial recoge los siguientes beneficios fiscales:

- Libertad de amortización para inversiones de escaso valor
- Libertad de amortización para inversiones con creación de empleo

El Proyecto de Ley prevé que para el supuesto de que la entidad forme parte de un grupo de sociedades y a los efectos de la determinación de la cifra de negocios del grupo, se tendrán en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan según la norma contable.

De forma expresa, el texto legal establece la no aplicación del régimen de ERD a las entidades patrimoniales.

El Proyecto de Ley prevé la supresión de los siguientes beneficios fiscales aplicables a ERD:

- Libertad de amortización para inversiones de escaso valor: valor unitario < 601,01 euros hasta un máximo de 12.020,24 euros/año.

En caso de grupo de sociedades, es conveniente recalcular el importe neto de la cifra de negocios a nivel de grupo, con el fin de determinar la posible aplicación del presente régimen especial.

Es conveniente realizar un análisis de los balances de las entidades con el fin de detectar la condición de entidad patrimonial y por tanto la imposibilidad de aplicar este régimen especial.

Se recomienda analizar el impacto fiscal de las modificaciones en los sistemas de libertad de amortización y amortización acelerada de elementos patrimoniales objeto de reinversión.

Se deberá analizar el posible efecto de la reducción de tipos sobre los activos fiscales por impuestos diferidos.

<ul style="list-style-type: none"> <li>- Amortización acelerada para elementos nuevos del inmovilizado material, inmobiliario e intangibles</li> <li>- Pérdidas por deterioro de créditos por insolvencias de deudores</li> <li>- Amortización acelerada para elementos patrimoniales objeto de reinversión</li> <li>- Tipo de gravamen reducido: 25%/30%</li> <li>- Deducción por inversión de beneficios</li> <li>- Deducibilidad cuotas de contratos de arrendamiento financiero.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Amortización acelerada para elementos patrimoniales objeto de reinversión: Este beneficio se mantiene para el ejercicio 2015</li> <li>- Deducción por inversión de beneficios</li> <li>- Tipo de gravamen: Para ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2015 se mantiene el escalado en los tipos de gravamen 25 %/ 28%</li> <li>Para ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2016 se pasa al tipo fijo del 25% para todo el importe de la base imponible.</li> </ul>	
<b>Otros regímenes especiales. ETVEs — Artículos 107 y 108. Entidades parcialmente exentas. Artículos 109 a 111</b>		
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Régimen de entidades de tenencia de valores extranjeros.</li> <li>- Entidades parcialmente exentas.</li> </ul>	<p>Se incluye un nuevo beneficio fiscal con respecto a las rentas exentas, según el nuevo artículo 22, obtenidas por la entidad ETVE a través de un establecimiento permanente en el extranjero, cuando dichas rentas sean distribuidas a un socio no residente.</p> <p>El texto especifica la no aplicación de la exención a las actividades económicas, aun cuando constituyan su objeto social.</p>	<p>Se recomienda la planificación temporal de las transmisiones previstas de participaciones en la ETVE.</p> <p>Se recomienda valorar esta nueva restricción.</p>