

Fiscalidad de la empresa

Víctor Barrio Aranda

VP AEDAE-Senior Manager Tax Controversy Hogan Lovells

Índice

Sección	Página
1. Introducción	3
2. Principios constitucionales del Derecho tributario	4
3. Impuesto sobre Sociedades	6
	24
	28

1. Introducción

- ▶ España destaca por las escasas restricciones que plantea a la inversión extranjera directa (IED). La OCDE señala en su índice 'FDI Restrictiveness Index' que nuestro país es el décimo más abierto del mundo en esta materia (fuente *www.marcaespana.es*).
- ▶ El régimen fiscal español ha sido objeto recientemente de una sustancial modificación con la finalidad de simplificar las obligaciones tributarias de los contribuyentes y en su regulación actual incluye una serie de disposiciones y regímenes que favorecen a las empresas multinacionales.
- ▶ El régimen fiscal español es respetuoso con el ordenamiento comunitario, contiene los principios de BEPS y está alineado con los sistemas impositivos de los principales países europeos.
- ▶ Se analizarán las principales características de los siguientes impuestos:
 - ▶ Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS) regulado en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre (en adelante, LIS).
 - ▶ Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) regulado en la Ley 35/2006, de 20 de noviembre (en adelante, LIRPF).
 - ▶ Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en adelante, IRNR) regulado en el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (en adelante, LIRNR).

Principios constitucionales del Derecho Tributario español



2. Conceptos básicos (I). Principios constitucionales del Derecho Tributario

- El artículo 31 de la Constitución Española establece que *“Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”*.

El principio de Generalidad	► Criterio de generalidad en la distribución de las cargas públicas, mediante el cual se prohíbe la existencia de privilegios fiscales.
El principio de Capacidad económica	► Este principio opera como un límite al poder legislativo en materia tributaria, es decir, no se puede gravar una capacidad económica inexistente o ficticia.
El principio de Igualdad	► Siguiendo el artículo 14 de la CE, ninguna norma puede privilegiar a un determinado grupo, mediante una imposición menor de impuestos. No confundir con uniformidad.
El principio de Progresividad	► Los tributos han de crecer proporcionalmente en relación con la capacidad económica del Obligado Tributario
El principio de No Confiscatoriedad	► Implica que se prohíbe agotar la riqueza económica del Obligado Tributario.

- Principio de seguridad jurídica: el artículo 9 de la Constitución Española dispone que *“La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos”*

2. Conceptos básicos (II). Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

- ▶ **Hecho imponible** (Artículo 20): El hecho imponible es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo **y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal.**
 - ▶ Impuesto sobre Sociedades: Constituirá el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente, cualquiera que fuese su fuente u origen.
 - ▶ Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: Constituye el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente.
- ▶ **Base imponible** (artículo 50): La base imponible es la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible
 - ▶ Impuesto sobre Sociedades: La base imponible estará constituida por el importe de la renta obtenida en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores
 - ▶ Impuesto sobre la Rentas de las Personas Físicas: estará constituida por el importe de la renta del contribuyente

2. Conceptos básicos (III). Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

- ▶ **Métodos de determinación de la base imponible** (artículo 50): La base imponible podrá determinarse por los siguientes métodos:
 - ▶ Estimación directa.
 - ▶ Estimación objetiva.
 - ▶ Estimación indirecta.
- ▶ **Devengo** del tributo (artículo 21): El devengo es el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal
 - ▶ Impuesto sobre Sociedades: El impuesto se devengará el último día del período impositivo (el ejercicio económico de la entidad)
 - ▶ Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: El Impuesto se devengará el 31 de diciembre de cada año (salvo fallecimiento).
- ▶ **Exenciones** (artículo 22): Son supuestos de exención aquellos en que, a pesar de realizarse el hecho imponible, la ley exime del cumplimiento de la obligación tributaria principal (diferencia frente a **no sujeción**).

2. Conceptos básicos (IV). Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

- ▶ **Base liquidable** (artículo 54): La base liquidable es la magnitud resultante de practicar, en su caso, en la base imponible las reducciones establecidas en la ley
- ▶ **Tipo de gravamen** (artículo 55): El tipo de gravamen es la cifra, coeficiente o porcentaje que se aplica a la base liquidable para obtener como resultado la cuota íntegra
- ▶ **Cuota íntegra** (artículo 56): Se determinará aplicando a la base liquidable el tipo de gravamen o según la cantidad fijada al efecto.
- ▶ **Cuota líquida** (artículo 56): será el resultado de aplicar sobre la cuota íntegra las deducciones, bonificaciones, adiciones o coeficientes previstos, en su caso, en la ley de cada tributo
- ▶ **Deuda tributaria** (artículo 58): La deuda tributaria estará constituida por la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta.

Además, la deuda tributaria estará integrada, en su caso, por:

- ▶ El interés de demora.
- ▶ Los recargos por declaración extemporánea.
- ▶ Los recargos del período ejecutivo.
- ▶ Los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos.

2. Conceptos básicos (V). Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

- ▶ **Plazos de ingreso** del artículo 62.
- ▶ **Recargos por declaración extemporánea** sin requerimiento previo (artículo 27): del 5 %, 10 %, 15 % y 20 %, en los casos de presentación dentro de los 3 meses, 6 meses, 9 meses y 12 meses siguientes al fin del periodo voluntario de pago (después de 12 meses se devengan intereses de demora). Posible inclusión de sanciones en casos de declaración voluntaria en periodo distinto al correspondiente (jurisprudencia del Tribunal Supremo).
- ▶ **Recargos del periodo ejecutivo** (artículo 28): del 5 % (recargo ejecutivo), 10 % (recargo de apremio reducido) y 20 % (recargo de apremio ordinario; compatible con intereses de demora).

2. Conceptos básicos (VI). Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

- ▶ **Prescripción** (artículo 66): pueden prescribir cuatro derechos diferentes aunque interrelacionados:
 - ▶ El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.
 - ▶ El derecho de la Administración para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.
 - ▶ El derecho a solicitar las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.
 - ▶ El derecho a obtener las devoluciones derivadas de la normativa de cada tributo, las devoluciones de ingresos indebidos y el reembolso del coste de las garantías.
- ▶ **Cómputo y causas de interrupción de la prescripción:** artículos 67 y 68
- ▶ **Facultad imprescriptible de comprobación** (artículo 66.bis).

2. Conceptos básicos (VII). Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

▶ **Clases de tributos** (artículo 2):

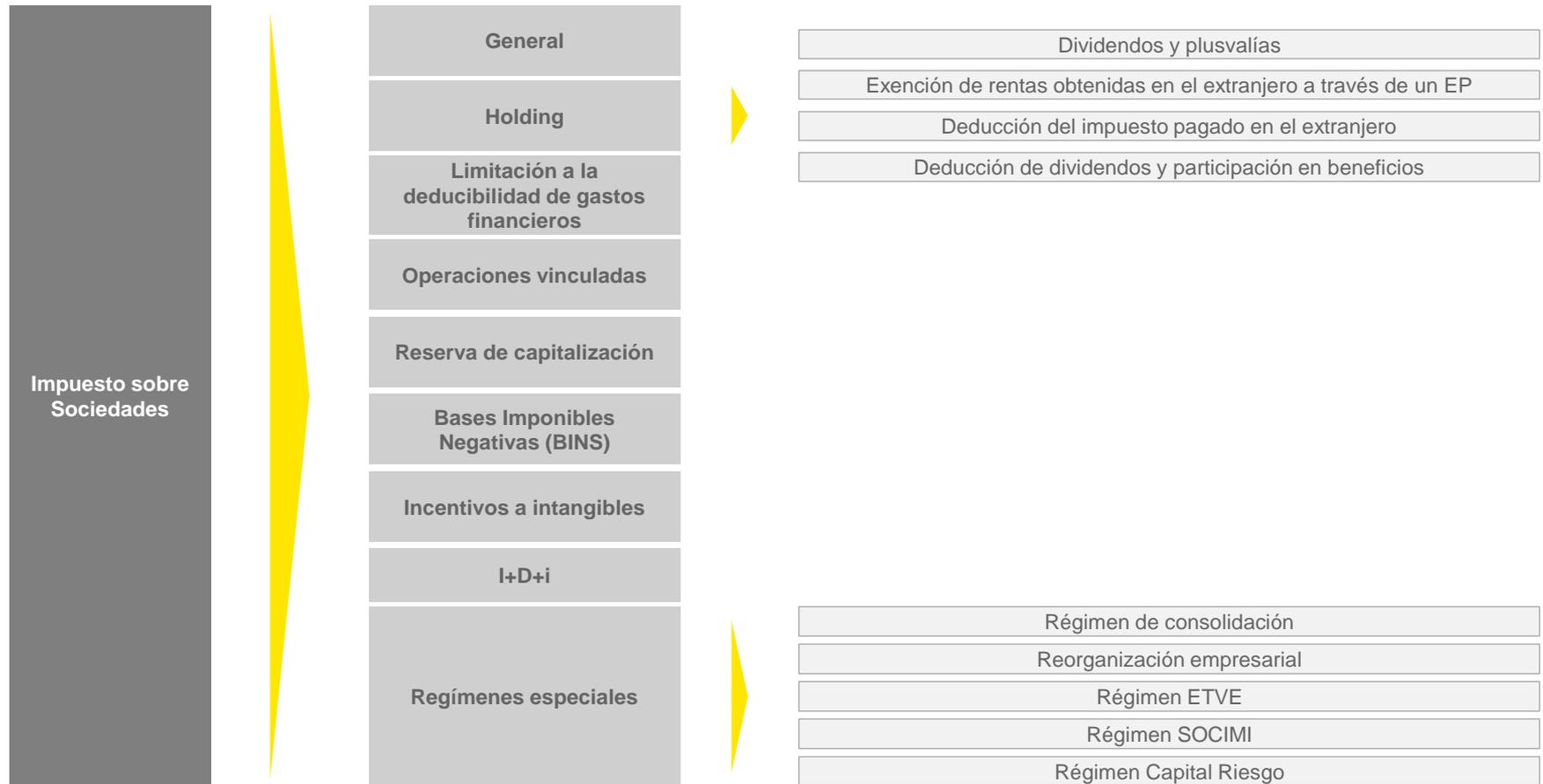
- ▶ **Tasas:** son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado
- ▶ **Contribuciones especiales:** son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos.
- ▶ **Impuestos:** son los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente

Impuesto sobre Sociedades



3. Impuesto sobre Sociedades (Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades)

- ▶ El IS es un tributo que grava la renta de las empresas y demás personas jurídicas. Es un gravamen que se aplica a las rentas que obtienen las sociedades mercantiles y otras entidades jurídicas.



Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado 2023

■ Novedades legislativas y estado de la normativa fiscal en tramitación

Impuesto sobre Sociedades

- Bajada del tipo del 25% al 23% para empresas con facturación inferior a 1M€
- Limitación de la compensación de BINS (mencionado en la nota de prensa de los PGE pero no aparece en el articulado).

IRPF

- Incremento de los tipos impositivos de la BIA
 - ✓ 27% para rentas entre 200.000 y 300.000 €
 - ✓ 28% para rentas superiores a 300.000 €
- El mínimo de tributación pasa de 14.000€ a 15.000€
- Ampliación de la reducción por rendimientos de trabajo de 18.000€ a 21.000€ de salario bruto
- En la tributación en régimen de estimación directa simplificada se eleva del 5% al 7% la reducción para los gastos de difícil justificación

- En el método de estimación objetiva se eleva del 5% al 10% la reducción general aplicable sobre el rendimiento neto de módulos
- Disminuye la retención de la propiedad intelectual del 19% al 15%.

IAE

- Adaptación de la tributación de la telefonía, en aplicación de la STS 996/2022 que considera injustificada la mayor tributación por dicho impuesto de la telefonía móvil en relación con la telefonía fija
- Creación de nuevos grupos para actividades artísticas como guionistas, escritores, compositores.

3.1 IS - General

General

Contribuyentes

- ▶ Con carácter general son las personas jurídicas (excepto las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil) y en particular determinadas entidades, aunque no tengan personalidad jurídica (por ejemplo, fondos de inversión o de capital-riesgo y fondos de pensiones, entre otras) que tengan su residencia fiscal en España.
- ▶ Sin perjuicio de lo dispuesto en los Convenios para evitar la Doble imposición (en adelante, CDI), se consideran entidades residentes en España las que cumplen cualquiera de los siguientes requisitos:
 - ▶ que su constitución se haya realizado conforme a las leyes españolas;
 - ▶ que su domicilio social se halle en territorio español;
 - ▶ que tengan la sede de dirección efectiva en España.
- ▶ Se exige en todo el territorio español coincidiendo el periodo impositivo con el ejercicio económico de la entidad, no pudiendo exceder de doce meses.

Base imponible

- ▶ La base imponible del impuesto se calcula sobre la base del resultado contable de la sociedad, una vez practicados los ajustes definidos en las normas reguladoras del impuesto.
- ▶ Impuesto que no está cedido a las CC.AA (ni su regulación ni su recaudación).

Tipo de gravamen

- ▶ **General:** 25% (aplicable a cualquier entidad que no esté expresamente comprendida en algunos de los supuestos especiales así como a los Establecimientos Permanentes de no residentes). El tipo impositivo se ha visto reducido en los últimos años (30% en 2014 y 28% en 2015).
- ▶ **Especiales:**
 - 15%: aplicable en el primer período impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente a las entidades de nueva creación que realicen actividades económicas salvo que deban tributar a un tipo inferior.
 - 1%,: SICAV, fondos de inversión de carácter financiero, sociedades de inversión inmobiliaria y fondos de inversión inmobiliaria.
 - 0%: fondos de pensiones.

3.1 IS - General

General

Gastos no deducibles Artículo 15

- ▶ Los que representen una retribución de los fondos propios
- ▶ Contabilización del Impuesto sobre Sociedades
- ▶ Multas y sanciones
- ▶ Pérdidas del juego
- ▶ Donaciones y liberalidades (sin incluir gastos por atenciones a clientes)
- ▶ Los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico
- ▶ (...)

Correcciones de valor: amortizaciones (artículo 12)

- ▶ Serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia. Se **presume que la depreciación es efectiva** cuando se aplican los coeficientes de amortización lineal o la aplicación de un porcentaje constante, el método de los números dígitos o un plan aprobado por la Administración tributaria. Hay supuestos de **libre amortización**.

Correcciones de valor y provisiones

- ▶ Pérdidas por deterioro de **créditos por insolvencias**
- ▶ Las **pérdidas por deterioro de los valores representativos** de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades respecto de la que se den las siguientes circunstancias:
 - ▶ 1.^a que, en el período impositivo en que se registre el deterioro, no se cumpla el requisito establecido en la letra a) del apartado 1 del artículo 21 de esta Ley, y
 - ▶ 2.^a que, en caso de participación en el capital o en los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, en dicho período impositivo se cumpla el requisito establecido en la letra b) del apartado 1 del citado artículo.

3.2 IS - Régimen Holding (i)

Exención de dividendos y plusvalías

Definición

- ▶ España tiene un régimen de exención de dividendos y plusvalías procedentes tanto de entidades residentes como de no residentes en territorio español muy beneficioso.

Requisitos

- ▶ Participación en la filial de forma directa o indirecta del 5% del capital o de los fondos propios o bien que el valor de adquisición de la participación sea superior a 20 millones de euros.
- ▶ Periodo de tenencia ininterrumpido mínimo durante el año anterior al día en que sea exigible el dividendo que se distribuya, siendo posible completar este plazo con posterioridad. En el caso de plusvalías este requisito debe cumplirse en la fecha de la transmisión. Para el cómputo de este plazo se tendrá también en cuenta la tenencia en entidades que formen parte del mismo grupo mercantil.
- ▶ Gravamen extranjero: en el caso de que la entidad participada sea no residente en territorio español, se requiere que haya estado sujeta y no exenta por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga al IS a un tipo nominal de, al menos, el 10% en el ejercicio en que se obtuvieron los beneficios que se reparten, con independencia de la aplicación de algún tipo de exención, bonificación, reducción o deducción sobre aquellos. Este requisito se considera cumplido cuando la entidad participada sea residente en un país con el que España tenga suscrito un CDI, que le sea de aplicación y contenga una cláusula de intercambio de información (todos los CDI suscritos por España contienen esta cláusula). En el caso de las plusvalías, este requisito debe cumplirse todos y cada uno de los ejercicios de tenencia de la participación (si bien en el caso en que no se cumpliera en alguno o algunos de los ejercicios de tenencia de la participación, se permite aplicar la exención de forma proporcional).

Limitaciones

- ▶ Dividendos: están relacionadas, en su mayoría, con la existencia de instrumentos híbridos (la exención no aplica a los dividendos que hayan dado lugar a un gasto deducible en la entidad pagadora del dividendo).
- ▶ Plusvalías: no tendrán derecho a la exención, entre otras, las plusvalías derivadas de la transmisión de la participación (i) en entidades que tengan la consideración de patrimoniales (pasivas) o (ii) en entidades a las que les sea de aplicación el régimen de transparencia fiscal internacional y al menos el 15% de sus rentas estén sometidas al mismo.
- ▶ En ningún caso se aplicará esta exención cuando la entidad participada sea residente en un país o territorio calificado como paraíso fiscal, excepto que resida en un Estado miembro de la UE y el contribuyente acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades económicas.
- ▶ El *participation exemption* español se complementa con el régimen de entidades de tenencia de valores extranjeros (en adelante, ETVE) así como con la exención en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITP-AJD), en su modalidad Operaciones Societarias, en la constitución y aumento de capital de las sociedades.
- ▶ Con efectos a partir de 1 de enero de 2017, se establece la no deducibilidad de las pérdidas realizadas en la transmisión de participaciones en entidades.

3.2 IS - Régimen Holding (ii)

Exención de rentas obtenidas a través de un establecimiento permanente en el extranjero

Definición

- ▶ España prevé la aplicación de un régimen de exención total de rentas obtenidas a través de un establecimiento permanente (en adelante, EP) en el extranjero así como de las plusvalías obtenidas por la transmisión de este EP en el extranjero muy beneficioso.

Requisitos

- ▶ Gravamen en el extranjero: el EP debe haber estado sujeto a un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al IS a un tipo nominal de, al menos, el 10%.
- ▶ No residencia en un territorio o país calificado como paraíso fiscal, excepto que resida en un Estado miembro de la UE y el contribuyente acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades económicas.

Limitaciones

- ▶ Las rentas negativas obtenidas por EPs en el extranjero no son deducibles salvo:
 - ▶ En caso de cese de la actividad del EP.
- ▶ Con efectos para los ejercicios iniciados en el ejercicio 2017, no serán deducibles las rentas negativas derivadas de la transmisión de un EP en el extranjero

3.2 IS - Régimen Holding (iii)

Deducción de impuesto pagado en el extranjero

Definición

- ▶ Cuando en la base imponible del contribuyente se integren rentas obtenidas y gravadas en el extranjero, se podrá aplicar una deducción en la cuota íntegra.

Cálculo de la deducción

- ▶ Se deducirá de la cuota íntegra la menor de las dos cantidades siguientes:
 - ▶ Importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga al IS (con el límite del tipo de gravamen establecido por CDI).
 - ▶ Importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en territorio español.
- ▶ Tendrá la consideración de gasto deducible aquella parte del importe del impuesto satisfecho en el extranjero que no sea objeto de deducción en la cuota íntegra por aplicación de los límites arriba indicados.

Limitaciones

- ▶ Se realizará un ajuste positivo por el importe del impuesto satisfecho en el extranjero.
- ▶ Tendrá la consideración de gasto deducible aquella parte del importe del impuesto satisfecho en el extranjero que no sea objeto de deducción en la cuota íntegra, siempre que se corresponda con la realización de actividades económicas en el extranjero.

3.2 IS - Régimen Holding (iv)

Deducción aplicable a dividendos y participaciones en beneficios

Definición

- ▶ España prevé la aplicación de un régimen de deducción cuando en la base imponible se computen dividendos o participaciones en beneficios pagados por una entidad no residente en territorio español por el importe del impuesto efectivamente pagado por esta última respecto de los beneficios con cargo a los cuales se abonan los dividendos.

Requisitos

- ▶ Inclusión de los beneficios en la base imponible del contribuyente.
- ▶ Participación en la filial de forma directa o indirecta del 5% del capital o de los fondos propios o bien que el valor de adquisición de la participación sea superior a 20 millones de euros.
- ▶ Periodo de tenencia ininterrumpido durante el año anterior al día en que sea exigible el dividendo que se distribuya, siendo posible completar este plazo con posterioridad. En el caso de plusvalías este requisito debe cumplirse en la fecha de la transmisión. Para el cómputo de este plazo se tendrá también en cuenta la tenencia en entidades que formen parte del mismo grupo mercantil.

Limitaciones

- ▶ Esta deducción, conjuntamente con la deducción del impuesto pagado en el extranjero, no podrá exceder de la cuota íntegra que correspondería pagar en España por estas rentas si se hubieren obtenido en territorio español.
- ▶ El exceso sobre dicho límite no tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible, sin perjuicio de lo indicado en la diapositiva anterior.

3.3 IS - Limitación a la deducibilidad de gastos financieros

Limitación a la deducibilidad de gastos financieros

Definición

- ▶ En línea con el proyecto BEPS y de forma similar a los principales países europeos, el IS español contiene limitaciones a la deducibilidad fiscal de los gastos financieros que se describen seguidamente.

Requisitos

- ▶ Limitación general a la deducibilidad de los gastos financieros netos del 30% del beneficio operativo del ejercicio. En todo caso serán deducibles gastos financieros netos del periodo impositivo por importe de 1 millón de euros.
- ▶ Los gastos financieros netos que no hayan sido objeto de deducción pueden deducirse en los períodos impositivos siguientes, conjuntamente con los del período impositivo correspondiente.
- ▶ Si los gastos financieros netos no alcanzan el límite del 30% del beneficio operativo del periodo, la diferencia puede adicionarse al límite en los 5 periodos siguientes.

Limitaciones

- ▶ 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% 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/consolide fiscalmente en los 4 años posteriores a dicha adquisición.
- ▶ 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% 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, hasta que la deuda alcance el 30% del precio de adquisición.
- ▶ No se aplican las reglas descritas a las entidades de crédito y aseguradoras, que pueden deducir todos los gastos financieros sin ninguna limitación.

3.4 IS - Operaciones vinculadas

Operaciones vinculadas

Definición

- ▶ Las operaciones entre partes vinculadas deben valorarse según el valor de mercado conforme a alguno de los métodos regulados en la LIS.
- ▶ Obligación de aportar, a solicitud de la Administración Tributaria, determinada documentación específica de sus operaciones vinculadas. Esta documentación debe estar a disposición de la Administración tributaria a partir de la finalización del plazo voluntario de la declaración o liquidación.
- ▶ Exoneración de la obligación de documentación (persiste la obligación de valorar a mercado) en determinadas circunstancias, entre otras:
 - Operaciones realizadas con la misma persona o entidad vinculada, siempre que el importe de la contraprestación del conjunto no supere los 250.000€.
 - Operaciones realizadas entre las entidades que formen parte del mismo grupo de consolidación fiscal.

Tipos de documentación

- ▶ Las entidades residentes en territorio español que tengan la condición de dominantes de un grupo y no sean al mismo tiempo dependientes de otra entidad, residente o no residente, deben preparar el denominado "Master File".
- ▶ Asimismo, las entidades residentes en territorio español dependientes, directa o indirectamente, de una entidad no residente en territorio español que no sea al mismo tiempo dependiente de otra o a EPs de entidades no residentes deberán aportar el denominado "Local File".
- ▶ Las entidades dominantes de un grupo mercantil (no dependientes a su vez de otra entidad) residentes en España están obligadas a presentar el informe país por país bajo ciertas circunstancias. Adicionalmente, las entidades dependientes residentes en España que formen parte de un grupo obligado a presentar el informe país por país en el extranjero, tienen la obligación de comunicar a la Administración tributaria española, entre otros aspectos, la identificación de la entidad obligada a presentar dicho informe.

Sanciones

- ▶ Esta obligación introducida por BEPS ya está incorporada en la normativa interna española y se prevén graves sanciones en caso de no aportación.

3.6 IS - Compensación de Bases Imponibles Negativas

Compensación de Bases Imponibles Negativas

Definición

- ▶ Las bases imponibles negativas pendientes (en adelante, BINs) generadas en ejercicios anteriores pueden ser compensadas sin límite temporal y con ciertas limitaciones en función del Importe Neto de la Cifra de Negocios (en adelante, INCN) de la entidad.

Requisitos

Las BINs que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los periodos impositivos con los siguientes límites:

- ▶ Con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2016, la limitación a la compensación de BINs queda como sigue:
 - ▶ 60% para entidades cuyo INCN en los 12 meses anteriores hubiera sido inferior a 20M€.
 - ▶ 50% para entidades cuyo INCN en los 12 meses anteriores hubiera sido superior a 20M€ e inferior a 60M€.
 - ▶ 25% para entidades cuyo INCN en los 12 meses anteriores hubiera sido superior a 60M€.

En todo caso podrá compensarse un importe mínimo de 1 millón de euros.

- ▶ Para 2017, el límite del 60% para las entidades cuyo INCN del año anterior haya sido inferior a 20 millones aumenta al 70%.
- ▶ No existe límite temporal.

Limitaciones

- ▶ La mayoría del capital social o de los derechos a participar en los resultados de la entidad hubiere sido adquirida por una persona o entidad o por un conjunto de personas o entidades vinculadas, con posterioridad a la conclusión del período impositivo en el que se genere la BIN.
- ▶ Las personas o entidades hubieran tenido una participación inferior al 25% en el momento de la conclusión del período impositivo al que corresponde la BIN.
- ▶ La entidad adquirida se encuentre en alguna de las siguientes circunstancias:
 - ▶ No viniera realizando actividad económica alguna dentro de los 3 meses anteriores a la adquisición.
 - ▶ 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 trate de una entidad patrimonial.
 - ▶ La entidad haya sido dada de baja en el índice de entidades por no haber presentado la declaración del IS durante 3 periodos consecutivos.

3.7 IS - Patent box (i)

Patent box

Definición

- ▶ Régimen fiscal especial aplicable a los rendimientos derivados de determinados activos intangibles que tiene como objetivo incentivar la realización de actividades de creación de conocimientos con aplicación industrial en el marco de una actividad innovadora. Estados miembros de la UE tienen regímenes similares.
- ▶ Modificado recientemente con el fin de adecuarlo al nuevo marco internacional liderado por la OCDE, en particular, con lo previsto en la Acción 5 de BEPS.

Activos y rentas

- ▶ Rentas que generan derecho a la reducción: derivadas de la cesión del derecho de uso o explotación y a la transmisión de los activos intangibles. En este último caso, se requiere que la transmisión de los activos intangibles se realice a otra entidad que no tenga la condición de vinculada.
- ▶ Activos intangibles que generan derecho a la reducción: (i) patentes, (ii) dibujos o modelos, (iii) planos, (iv) fórmulas o procedimientos secretos, (v) derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas. Se excluyen expresamente las rentas procedentes de marcas, obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de derechos personales susceptibles de cesión, como los derechos de imagen, de programas informáticos, equipos industriales, comerciales o científicos.

Cálculo de la reducción

- ▶ Los ingresos obtenidos por la explotación de dichos activos intangibles gozan de una exención parcial o reducción en el IS, integrándose en la base imponible de dicho impuesto el resultado de multiplicar un 60% por el coeficiente resultante de dividir:
 - ▶ En el numerador, los gastos incurridos por la entidad cedente directamente relacionados con la creación del activo, incluidos los derivados de la subcontratación con terceros no vinculados con aquélla. Estos gastos se incrementarán en un 30% con el límite de los gastos incluidos en el denominador.
 - ▶ En el denominador, los gastos incurridos por la entidad cedente directamente relacionados con la creación del activo, incluidos los derivados de la subcontratación y, en su caso, de la adquisición del activo.
 - ▶ Se excluyen los gastos financieros, las amortizaciones de inmuebles y otros gastos que no estén directamente relacionados con la creación del activo que está sujeto a cesión.
- ▶ Con el fin de obtener seguridad jurídica a la hora de aplicar este incentivo fiscal, los obligados tributarios pueden solicitar ante las autoridades fiscales españolas, con carácter previo a la realización de estas operaciones dos tipos de acuerdos:
 - ▶ Acuerdo previo de valoración.
 - ▶ Acuerdo previo de calificación y valoración.

3.7 IS - Patent box (ii)

Patent box

Requisitos

▶ Requisitos:

- ▶ Que la entidad disponga de los registros contables necesarios para determinar los ingresos y gastos directos correspondientes a los activos objeto de cesión.
- ▶ Que el cesionario utilice los derechos de uso o de explotación en el desarrollo de una actividad económica.
- ▶ Que el cesionario no resida en un país o territorio de nula tributación o calificado como paraíso fiscal, salvo que esté situado en un Estado miembro de la Unión Europea y el contribuyente acredite que la operativa responde a motivos económicos válidos y que realice actividades económicas.
- ▶ Cuando un mismo contrato de cesión incluya prestaciones accesorias de servicios deberá diferenciarse en dicho contrato la contraprestación correspondiente a los mismos.

3.8 IS - Deducción I+D+i

Deducción I+D+i

Definición

Deducción de la cuota líquida de gastos realizados en el ejercicio de actividades de I+ D de nuevos productos o procedimientos industriales y en actividades de IT:

- ▶ Gastos en intangibles.
- ▶ Amortización del activo fijo aplicado a la actividad de I+D o IT.
- ▶ Gastos realizados por inversiones realizadas en elementos del inmovilizado material o intangible, excepto los inmuebles y terrenos, siempre que estén afectos exclusivamente a las actividades de I+D.

Cálculo de la deducción

- ▶ Actividades de I+D: 25% de los gastos efectuados en el período impositivo por este concepto.
 - ▶ Cuando los gastos del período sean superiores a la media de los efectuados en los dos años anteriores: 25% sobre la media y el 42% sobre los gastos del período que excedan de esa media.
 - ▶ Otros coeficientes: (i) 17% sobre los gastos del período impositivo que correspondan a gastos de personal de la entidad correspondientes a investigadores cualificados adscritos en exclusiva a actividades de I+D; (ii) 8% del importe de la inversión realizada en elementos del inmovilizado material o intangible (excluidos inmuebles y terrenos) que sean puestos en condiciones de funcionamiento en el período impositivo.
- ▶ Actividades de innovación tecnológica: 12% de los gastos efectuados en el período impositivo por este concepto.
- ▶ El contribuyente puede plantear consultas escritas, tanto vinculantes como generales, a la Administración tributaria sobre la interpretación y aplicación de esta deducción.
- ▶ Asimismo, también es posible solicitar un informe motivado al Ministerio de Economía y Competitividad (u organismo adscrito) relativo al cumplimiento de los requisitos científicos o tecnológicos.

Limitaciones

- ▶ Con carácter general, 25% de la cuota líquida del período impositivo.
- ▶ El límite podrá elevarse al 50 % de la cuota líquida si la deducción de I+D+i supera el 10% de la cuota íntegra.
- ▶ Además, las entidades podrán opcionalmente quedar excluidas de dichos límites si se cumplen una serie de requisitos.

3.9 IS - Régimen de consolidación fiscal

Régimen de consolidación fiscal

Definición

- ▶ Consiste en considerar al grupo como un único sujeto pasivo del Impuesto, en razón del resultado conjunto obtenido por todas las sociedades que lo integran.

Requisitos

- ▶ Se entenderá por entidad dominante (puede ser una entidad no residente) aquella que cumpla los siguientes requisitos de participación:
 - ▶ Participación, directa o indirecta, al menos, del 75 por ciento del capital social y se posea la mayoría de los derechos de voto de entidades que tengan la consideración de dependiente.
 - ▶ Este porcentaje será de, al menos, el 70 por ciento del capital social, si se trata de entidades cuyas acciones estén admitidas a negociación en un mercado regulado.

Ventajas

- ▶ La aplicación del régimen de consolidación implicará ventajas tributarias, principalmente:
 - ▶ Diferimiento de la tributación de los beneficios generados por las operaciones intragrupo hasta que sean realizados frente a un tercero.
 - ▶ Compensación en un mismo ejercicio de bases imponibles negativas generadas por compañías del grupo con las positivas generadas por otras.
 - ▶ Uso de créditos fiscales generados por compañías del grupo por parte de otras.
 - ▶ Los pagos entre compañías del grupo (intereses) no están sometidos a WHT.
 - ▶ No obligación de documentación de precios de transferencia para las operaciones realizadas entre empresas del grupo, aunque dichas operaciones deben valorarse a mercado en todo caso.

3.10 IS - Régimen de reorganización empresarial y régimen ETVE

Régimen de reorganización empresarial

Definición

- ▶ Régimen armonizado en el ámbito de la UE y cuya normativa se basa en la Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros.
- ▶ A nivel de normativa interna española, la LIS prevé el diferimiento fiscal para aquellas operaciones de reestructuración que respondan a motivos económicos válidos. Se aplicará a fusiones, escisiones, canje de valores, aportaciones no dinerarias de ramas de actividad y a los cambios de domicilio social de una sociedad anónima europea o una sociedad cooperativa europea de un Estado miembro a otro de la UE.

Régimen ETVE

Definición

- ▶ Permite que el capital que se invierte desde el extranjero no tribute a la entrada ni a la salida de la inversión.
- ▶ Las plusvalías y dividendos percibidos por la ETVE procedentes de filiales extranjeras (que cumplan con los requisitos del participation exemption) no tributan en España, ni tampoco el reparto de los beneficios a sus socios.

Requisitos

- ▶ Cualquier sociedad puede solicitar su acogimiento siempre que cumpla los siguientes requisitos:
 - ▶ El objeto social de la ETVE debe incluir la actividad de “gestión y administración de participaciones en entidades no residentes”.
 - ▶ “Organización de medios materiales y personales” para llevar a cabo la actividad de tenencia de participaciones – es recomendable realizar un análisis sobre la existencia de substancia.
 - ▶ Las acciones o participaciones deben ser nominativas.
 - ▶ La sociedad debe optar por la aplicación del régimen y comunicárselo al Ministerio de Hacienda.
 - ▶ Inclusión en la memoria de las Cuentas Anuales información relativa a la aplicación del régimen.
 - ▶ Los socios no deben ser residentes en un territorio calificado a efectos españoles como paraíso fiscal.

3.11 IS - Régimen SOCIMI

Régimen SOCIMI

Definición

- ▶ Las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión Inmobiliaria (en adelante, SOCIMI) son cuya actividad principal es la adquisición, promoción y rehabilitación de activos de naturaleza urbana para su arrendamiento, bien directamente o bien a través de participaciones en el capital de otras SOCIMI. Son equivalentes a los Real Estate Investment Trusts (en adelante, REIT).

Requisitos

- ▶ Capital social mínimo de 5 millones de euros.
- ▶ La denominación social debe incluir el término "SOCIMI".
- ▶ Al menos el 80% de sus activos deben ser inmuebles de naturaleza urbana destinados al alquiler, terrenos para la promoción de dichos inmuebles o acciones o participaciones en otras SOCIMI o REITs extranjeros. El mismo porcentaje y concepto se exige para la procedencia de las rentas.
- ▶ Las acciones deben estar admitidas a negociación en un mercado regulado o en un sistema multilateral de negociación español o de cualquier otro estado de la UE o del EEE o de cualquier Estado con el que se tenga un efectivo intercambio de información.
- ▶ Reparto anual mínimo del beneficio (i) 80%, con carácter general; (ii) 50% de los beneficios obtenidos por la transmisión de inmuebles y/o de participaciones de entidades análogas; y del (iii) 100% de los beneficios procedentes de la participación en otras SOCIMIs, REITs o entidades asimiladas.
- ▶ No existen limitaciones en cuanto al endeudamiento o financiación ajena.
- ▶ Los inmuebles deberán permanecer arrendados por un período mínimo de tres años.

Tributación

- ▶ Tipo de gravamen aplicable a la SOCIMI:
 - ▶ Tipo general: 0% en el IS.
 - ▶ Gravamen especial del 19% sobre el importe íntegro de los dividendos o participaciones en beneficios distribuidos a socios con una participación superior al 5%, y cuando en sede de dicho socio, estos dividendos se encuentren exentos o gravados a un tipo inferior al 10%. No se aplica a accionistas que sean REITs siempre que, a su vez, los accionistas del REIT que posean una participación igual o superior al 5% estén sujetos a una tributación de al menos, el 10%.
- ▶ Régimen fiscal aplicable a los socios:
 - ▶ Dividendos: (i) sujetos a retención, salvo que el perceptor sea SOCIMI o REIT; (ii) tributan en sede del accionista contribuyente del IS (sin exención), y del contribuyente del IRPF. En cuanto a accionistas contribuyentes del IRNR sin EP, tributan en España sin especialidad (esto es, según CDI en su caso y siendo aplicables las exenciones de dividendos pagados a matrices europeas – Directiva matriz-filial-).
 - ▶ Ganancias de capital: (i) se integran en la base imponible del perceptor sujeto pasivo del IS (sin exención) y del perceptor contribuyente del IRPF; (ii) perceptor sujeto pasivo del IRNR sin EP y con participación igual o superior al 5%: tributan sin especialidad si bien no podrá aplicar la exención prevista en la normativa doméstica

3.12 IS - Régimen de entidades de capital riesgo

Régimen de entidades de capital riesgo

Definición

- ▶ Reguladas en la Ley 22/2014, de 12 de noviembre, son sociedades sujetas al IS que gozan de un régimen fiscal privilegiado para los dividendos y plusvalías de las filiales en las que participen.

Régimen fiscal

- ▶ Los dividendos y participaciones en beneficios procedentes de las filiales en las que participen están exentas del IS con independencia del porcentaje de participación y tiempo de tenencia.
- ▶ Plusvalías derivadas de la transmisión de valores:
 - ▶ Régimen general: exención si cumplen los requisitos del régimen de exención de dividendos y plusvalías.
 - ▶ Si no cumplen los requisitos del régimen de exención de dividendos y plusvalías, exención parcial del 99% siempre que la transmisión se produzca a partir del inicio del segundo año de tenencia computado desde el momento de adquisición o de la exclusión de cotización y hasta el decimoquinto, inclusive.
- ▶ Inversores no residentes: los dividendos y participaciones en beneficios percibidos de las ECR así como las rentas derivadas de la transmisión de la participación en las mismas no están sujetas a tributación (ni retención) en España.

Limitaciones

- ▶ No será de aplicación en relación con aquella renta que se obtenga a través de un país o territorio calificado como paraíso fiscal o cuando el adquirente resida en dicho país o territorio.
- ▶ Transmisiones entre partes vinculadas.

Financiación

Víctor Barrio Aranda

VP AEDAE-Senior Manager Tax Controversy Hogan Lovells



Hogan
Lovells

www.hoganlovells.com

"Hogan Lovells" o "la firma" se refiere a la práctica legal internacional que incluye Hogan Lovells International LLP, Hogan Lovells US LLP y sus filiales.

El término "partner" (socio) se emplea para designar al socio o miembro de Hogan Lovells International LLP, de Hogan Lovells US LLP y de cualquiera de sus filiales, a cualquier empleado o consultor de posición equivalente, así como a ciertas personas, que se denominan socios, pero que no son miembros de Hogan Lovells International LLP y que no ostentan una cualificación equivalente.

Para más información acerca de Hogan Lovells, consultar la página web www.hoganlovells.com.

Los resultados anteriores no garantizan un resultado similar. Publicidad de abogados. Las personas que aparecen en las imágenes pueden ser abogados o empleados, en la actualidad o en el pasado, o modelos sin conexión con la firma.

© Hogan Lovells 2022. Todos los derechos reservados.