

# Capítulo

---

## Sistema fiscal

# 3

# 3

## Sistema fiscal

El sistema fiscal español es moderno y competitivo, como lo demuestra el hecho de que la presión fiscal, medida como el porcentaje de impuestos y seguridad social sobre el PIB, se encuentre en torno a cinco puntos y medio por debajo de la media de los países que integran la UE-28.

La Agencia Tributaria española ofrece a los contribuyentes un amplio abanico de servicios tendentes a facilitar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Para ello, entre otras cuestiones, proporciona a los contribuyentes programas informáticos de ayuda para la confección de sus declaraciones y fomenta la presentación y pago de sus declaraciones de

forma telemática utilizando un certificado de firma electrónico reconocido por la Agencia Tributaria, organismo que se sitúa a la cabeza mundial en lo que a eficiencia, vanguardia y tecnología se refiere.

Finalmente, interesa llamar la atención sobre la reforma fiscal que se llevó a cabo en el ejercicio 2014 con la finalidad de simplificar las obligaciones tributarias de los contribuyentes y, en general, de reducir su carga impositiva.

En este capítulo se analizan los principales impuestos que configuran el sistema impositivo español.

# 3

1. Introducción .....	04
2. Impuestos estatales .....	04
3. Impuesto locales .....	61
4. Anexo 1 .....	63
5. Anexo 2 .....	64
6. Anexo 3 .....	65
7. Anexo 4 .....	66
8. Anexo 5 .....	67
9. Anexo 6 .....	67

## 1. Introducción

El sistema fiscal español es moderno y competitivo. La Agencia Estatal de Administración Tributaria se ha significado por su liderazgo dentro de la Administración española. Asimismo, en comparación con otras agencias tributarias, ocupa un puesto realmente destacado en el contexto europeo en cuanto a modernización y por la incorporación de las nuevas tecnologías a la prestación de los servicios públicos, destacando, entre otras, la posibilidad de presentar declaraciones de los diferentes impuestos por vía telemática (en muchos casos, de hecho, la utilización de medios telemáticos es obligatoria) o la obtención por dicha vía de diferentes certificados.

Este sistema comprende tres tipos de tributos: impuestos, tasas y contribuciones especiales. Las tasas y las contribuciones especiales son cuantitativamente muy inferiores a los impuestos y se exigen en contrapartida por la prestación de servicios o por la obtención de utilidades como consecuencia de la realización de obras o servicios públicos.

Por su parte, territorialmente existen tres niveles de imposición en España (estatal, autonómico y local). Por su relevancia, este capítulo se centra exclusivamente en los tributos establecidos por el Estado, incluyendo los gestionados y recaudados por las autoridades autonómicas y locales, aunque con una breve referencia a los regímenes especiales existentes en Canarias, País Vasco y Navarra.

Finalmente, cabe destacar que, con la finalidad de simplificar las obligaciones tributarias de los contribuyentes y, en general, de reducir su carga impositiva, a finales del ejercicio 2014 se llevó a cabo una reforma fiscal. Dicha modificación afectó, principalmente, al Impuesto sobre Sociedades, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al Impuesto sobre la Renta de No Residentes, al Impuesto sobre el Valor Añadido, al Impuesto General Indirecto Canario y a algunos Impuestos Especiales.

## 2. Impuestos estatales

Los impuestos estatales existentes en España pueden clasificarse de la forma siguiente:

- Impuestos directos:
  - Sobre la renta:
    - Impuesto sobre Sociedades.
    - Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF).
    - Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR).
  - Sobre bienes patrimoniales (afectan sólo a personas físicas):
    - Impuesto sobre el Patrimonio (IP).
    - Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD).
- Impuestos indirectos:
  - Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).
  - Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD).
  - Impuestos Especiales.
  - Derechos arancelarios a la importación.
  - Impuesto sobre las Primas de Seguros.

Dada su importancia, en este capítulo incluimos referencia a la obligación formal de información de bienes y derechos en el extranjero (introducida por primera vez para el año 2013 en

relación con los bienes y derechos de 2012) cuyo incumplimiento afecta al IRPF y al Impuesto sobre Sociedades.

### 2.1. Impuesto sobre Sociedades<sup>1</sup>

El Impuesto sobre Sociedades está regulado básicamente, para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2015, por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades y el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. Estos recientes textos normativos han introducido importantes modificaciones en la regulación de este Impuesto.

Además, durante el año 2016 se han introducido una serie de modificaciones de importancia en esta Ley, algunas de las cuales surten efectos ya en los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2016 y otras en los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2017.

Entre las novedades introducidas para los ejercicios iniciados a partir del 2016 a finales de ese año, destacan, fundamentalmente: (i) el establecimiento de nuevos límites a la compensación de bases imponibles negativas y a las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional, que dependen del importe neto de cifra de negocios de los sujetos pasivos, y (ii) la obligación de revertir los deterioros de cartera deducidos antes de 2003 como mínimo en quintas partes anuales en los próximos cinco años.

Por su parte, en relación a las principales novedades para ejercicios iniciados a partir del 2017, debe subrayarse la introducción de numerosas modificaciones que limitan o prohíben el aprovechamiento de deterioros y pérdidas derivados de acciones y participaciones en entidades y de establecimientos permanentes en el extranjero, cuando las rentas positivas (dividendos y plusvalías) originados en la tenencia de estas acciones o participaciones y

<sup>1</sup> Anexo I: Incentivos fiscales a la inversión.

establecimientos permanentes están exentas o cuando no se cumplen determinados requisitos de tributación mínima en las entidades participadas.

En los siguientes apartados se resume la regulación básica aplicable para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2017 y, en aquellos casos en los que sea necesario (por ser una novedad respecto a la normativa aprobada al cierre de 2015), se incluirán las novedades introducidas durante el 2016 que surten efectos a partir el 1 de enero de dicho año. Adicionalmente, cuando se considere de interés se comentarán determinados regímenes transitorios.

Para mejor conocimiento de la normativa aplicable a los ejercicios iniciados con anterioridad al 1 de enero de 2017 (salvo las novedades para 2016 aprobadas en el propio 2016) nos remitimos a la Guía correspondiente al ejercicio en cuestión.

### 2.1.1. Residencia fiscal

El factor fundamental para determinar la aplicación o no del Impuesto sobre Sociedades a una entidad es la “residencia fiscal”. Se considera que una entidad es residente en España a efectos fiscales si cumple cualquiera de los siguientes requisitos:

- Que se haya constituido conforme a las leyes españolas.
- Que tenga su domicilio social en España.
- Que tenga su sede de dirección efectiva en España.

La Administración tributaria podrá presumir que una entidad radicada en algún país o territorio de nula tributación, o considerado como paraíso fiscal, tiene su residencia en territorio español cuando sus activos principales, directa o indirectamente, consistan en bienes situados o derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español, o cuando su actividad principal se desarrolle en éste, salvo que dicha entidad acredite que su dirección y efectiva gestión tienen lugar en aquel país o territorio, así como que su

constitución y operativa responden a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas diferentes de la simple gestión de valores o activos.

A los efectos de determinar las entidades que residen en paraísos fiscales será de aplicación, en principio, lo dispuesto en el artículo 1 del Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio de 1991 (que contiene 48<sup>2</sup> territorios calificados en su día como tales).

A partir del ejercicio 2015, y tras la nueva redacción de la Disposición adicional primera de la Ley 36/2006 (que ha establecido nuevos criterios para determinar si un territorio debe ser calificado o no como paraíso fiscal), la Dirección General de Tributos ha publicado un Informe sobre la vigencia de la lista actual de paraísos fiscales, conforme al cual se elimina la posibilidad de actualización automática de la lista. De este modo, la actualización de esa lista se deberá realizar de forma expresa atendiendo a los criterios contenidos en la indicada Disposición adicional primera de la Ley 36/2006, vigentes a partir de 1 de enero de 2015

Esos criterios son los siguientes:

- a) La existencia con dicho país o territorio de un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información, un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE y del Consejo de Europa enmendado por el Protocolo 2010, que resulte de aplicación.

<sup>2</sup> Actualmente son paraísos fiscales los siguientes Estados: Emirato del Estado de Bahrein, Sultanato de Brunei, Gibraltar, Anguilla, Antigua y Barbuda, Bermuda, Islas Caimanes, Islas Cook, República de Dominica, Granada, Fiji, Isla de Guernsey, Isla de Jersey, Islas Malvinas, Isla de Man, Islas Marianas, Mauricio, Monserrat, República de Naurú, Islas Salomón, San Vicente y las Granadinas, Santa Lucía, Islas Turks y Caicos, República de Vanuatu, Islas Vírgenes Británicas, Islas Vírgenes de Estados Unidos de América, Reino Hachemita de Jordania, República Libanesa, República de Liberia, Principado de Liechtenstein, Macao, Principado de Mónaco y República de Seychelles.

- b) Que no exista un efectivo intercambio de información tributaria, en los términos previstos a continuación.
- c) Los resultados de las evaluaciones inter pares realizadas por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales.

Por su parte, tendrán la consideración de países o territorios de nula tributación aquéllos en los que no se aplique un impuesto idéntico o análogo al IRPF, al Impuesto sobre Sociedades o al IRNR, considerándose como tales aquellos cuya finalidad sea la imposición de la renta, con independencia de que el objeto de la misma lo constituya la renta, los ingresos o sus elementos indiciarios<sup>3</sup>.

Por otro lado, en aquellos casos en los que España haya suscrito un Convenio para evitar la doble imposición, se considerará que existe un impuesto de naturaleza idéntica o análoga que sea de aplicación a los efectos anteriormente comentados.

Por último, tienen la consideración de países o territorios con los que debe entenderse que existe un efectivo intercambio de información aquéllos a los que resulte de aplicación:

- Un convenio para evitar la doble imposición internacional en el que figure una cláusula de intercambio de información (siempre que no se establezcan limitaciones expresas a su alcance);
- Un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria (siempre que su suficiencia a los efectos anteriores se establezca expresamente); o

<sup>3</sup> Se establece, igualmente, que en el IRPF tendrán la consideración de impuesto idéntico o análogo las cotizaciones obligatorias efectivamente satisfechas por la persona física a un sistema público de previsión social que tengan por objeto la cobertura de contingencias análogas a las atendidas por la Seguridad Social, siempre que en el país o territorio de que se trate no se aplique un impuesto idéntico o análogo al IRPF.

- El Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE y del Consejo de Europa enmendado por el Protocolo 2010.

En caso de conflicto de residencia, se aplicarán las disposiciones de los convenios para evitar la doble imposición suscritos por España con otros países.

Las entidades residentes tributan por este impuesto por su renta mundial. La renta gravada incluye todos los beneficios de actividades empresariales, los rendimientos de inversiones no relacionadas con la actividad empresarial ordinaria y la renta derivada de la transmisión de activos.

Para determinar la tributación de los sujetos pasivos del impuesto, no obstante, es preciso tener en cuenta también las disposiciones de los convenios para evitar la doble imposición entre España y otros países que, en su caso, pueden influir en la determinación de la base imponible a efectos de la tributación en España.

La tributación de las entidades no residentes tiene una regulación separada y se rige según lo dispuesto en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, modificado por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre. El desarrollo reglamentario de este impuesto se encuentra, fundamentalmente, en el Real Decreto 1776/2004, de 5 de marzo. Los aspectos más importantes de la normativa del IRNR se comentan en el apartado 2.3.

En el desarrollo del presente apartado se ha seguido el esquema de liquidación del Impuesto sobre Sociedades.

### 2.1.2. Base imponible

Existen tres regímenes para la determinación de la base imponible: el régimen de estimación directa, el régimen de estimación indirecta y el régimen de estimación objetiva.

En el régimen de estimación directa (que es el generalmente aplicable), la base imponible se define como la diferencia entre los ingresos y los gastos del período. Se calcula partiendo del resultado contable. No obstante, la aplicación de los principios contables conlleva en ocasiones que el resultado contable pueda entenderse como no representativo de la auténtica capacidad contributiva del sujeto pasivo, por lo que el mismo debe ser corregido mediante la aplicación de los principios fiscales establecidos en la normativa reguladora del impuesto.

Con carácter general, los gastos relativos a la actividad empresarial son deducibles si están debidamente contabilizados y soportados y se atiende a los principios de imputación temporal.

A continuación se detallan los principales criterios para calcular la base imponible:

#### 2.1.2.1. Criterios de imputación de ingresos y gastos

##### a) Reglas y principios generales

Los criterios fiscales para imputar los ingresos y gastos en el cálculo de la base imponible coinciden generalmente con los principios contables. Así, el criterio generalmente aplicable para reconocer los ingresos y gastos es el de devengo.

Como excepción, los gastos contabilizados en un período impositivo posterior al de su devengo y los ingresos contabilizados en un período impositivo anterior al de su devengo se imputan fiscalmente en el año en el que se hayan contabilizado, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiera correspondido si hubiesen sido contabilizados según el criterio de devengo. La Administración viene entendiendo que esta menor tributación se produce cuando se deducen gastos que corresponden a ejercicios prescritos.

Además se prevé que en ciertas operaciones (como es el caso de las ventas con precio aplazado) las sociedades puedan utilizar criterios de imputación distintos al del devengo.

En el supuesto de que se apliquen criterios de imputación temporal distintos de los previstos en las normas fiscales, es necesario justificar suficientemente su fundamento y deben ser aprobados por la Administración Tributaria.

Con independencia de lo anterior, es preciso tener en cuenta que, con carácter general, ha de cumplirse el principio de imputación contable, es decir, todos los gastos tienen que estar contabilizados para ser deducibles (salvo determinadas excepciones, como la amortización libre).

A efectos fiscales, en caso de conflicto entre un principio contable y un principio fiscal, el segundo prevalecerá.

##### b) Limitación temporal a la deducibilidad de ciertas pérdidas

La ley establece una limitación temporal para la imputación de determinados tipos de pérdidas. Se trata de pérdidas que, por tanto, no se integran en la base imponible cuando se producen, sino en un momento posterior y, en algunos casos, minoradas para evitar situaciones de desimposición.

Así:

- b.1. No son deducibles las pérdidas generadas en las transmisiones intragrupo de acciones o participaciones, inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, inmovilizado intangible, valores de deuda y establecimientos permanentes en el extranjero.

En general, estas pérdidas se integrarán en el período impositivo en que (i) los elementos se transmitan a terceros ajenos al grupo, (ii) las entidades adquirente o transmitente dejen de formar parte del grupo, (iii) se den de baja los activos en la adquirente, o (iv) cese la actividad del establecimiento o se extinga la sociedad transmitida (salvo en el caso de operación de reestructuración). En el caso de elementos amortizables, la integración de la pérdida podrá hacerse en todo caso

durante la vida útil restante, aplicando el método de amortización utilizado hasta la fecha.

Para la integración de pérdidas generadas en la transmisión intragrupo de acciones o participaciones en entidades o en la transmisión de establecimientos permanentes se establecen una serie de reglas especiales que se expondrán en el apartado 2.1.6.

- b.2. No es deducible el deterioro por la pérdida de valor de los elementos de inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible, incluyendo el fondo de comercio, instrumentos de patrimonio y valores representativos de deuda (renta fija).

Estas pérdidas por deterioro serán deducibles:

- Tratándose de elementos patrimoniales no amortizables integrantes del inmovilizado, en el periodo impositivo en que éstos se transmitan o se den de baja.
- Tratándose de elementos amortizables integrantes del inmovilizado, en los periodos impositivos que resten de vida útil, aplicando el método de amortización utilizado respecto de los referidos elementos, salvo que sean objeto de transmisión o baja con anterioridad, en cuyo caso, se integrarán con ocasión de la misma.

Se prevén una serie de reglas especiales para el deterioro de participaciones en entidades, que se expondrán en el apartado 2.1.6.

- b.3. Se integrarán en la base imponible, en general, con el límite del 70%<sup>4</sup> de la base imponible positiva previa a su

<sup>4</sup> Este límite general era del 60% en los ejercicios iniciados en 2016.

integración, a la aplicación de la reserva de capitalización y a la compensación de bases imponibles negativas, determinadas **dotaciones cuando hayan generado activos por impuesto diferido (DTAs)**<sup>5</sup>. En concreto, se trata de las siguientes dotaciones:

- Las dotaciones por deterioro de créditos u otros activos derivadas de insolvencias de deudores no vinculados con el sujeto pasivo, no adeudados por entidades de derecho público y cuya deducibilidad no se produzca por el transcurso del plazo de seis meses desde su vencimiento.
- Las dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilaciones que no hayan resultado deducibles.

El límite general del 70%<sup>6</sup> no aplica (ya con efectos en los ejercicios iniciados en 2016) para aquellas entidades que tengan un importe neto de la cifra de negocios de, al menos, 20 millones de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en la que se inicie el período impositivo. En estos casos, los límites son más reducidos:

- El 50%, en caso de que su importe neto de la cifra de negocios se encuentre entre 20 y 60 millones de euros.
- El 25%, en caso de que su importe neto de la cifra de negocios sea superior a 60 millones de euros.

<sup>5</sup> Los DTAs pueden, en determinadas circunstancias y bajo el cumplimiento de ciertos requisitos, convertirse en créditos exigibles frente a la Administración Tributaria. A partir de 2016, la monetización exige haber generado cuota positiva en el año de su dotación o bien, en cuanto a las dotaciones de los ejercicios 2008-2015, el pago de una prestación patrimonial si no se hubiera generado en el mismo período cuota líquida positiva suficiente.

<sup>6</sup> 60% en los ejercicios iniciados en 2016.

### 2.1.2.2. *Transparencia fiscal internacional*

En el Impuesto sobre Sociedades se tributa por la “obtención de renta”; no obstante, el régimen de transparencia fiscal internacional obliga a tributar, no por la renta efectivamente obtenida por el sujeto pasivo, sino por la obtenida por una entidad no residente, participada por el sujeto pasivo, en caso de que se den ciertas circunstancias. Se trata, en definitiva, de un régimen de “atribución” de rentas.

Se tributa por transparencia fiscal internacional cuando:

- El sujeto pasivo (sociedad española), por sí sola o conjuntamente con personas o entidades vinculadas, tiene una participación igual o superior al 50% en el capital, los fondos propios, los resultados o los derechos de voto de la entidad no residente.
- El impuesto pagado por la entidad no residente (impuesto sobre sociedades o similar) por la renta neta atribuible es inferior al 75% del que hubiera correspondido de acuerdo con las normas españolas.

La imputación deberá realizarla la entidad que cumpla el requisito de participación indicado, cuando participe directa o indirectamente en la entidad no residente. En este último caso, la renta positiva a imputar será la correspondiente a la participación indirecta.

Las rentas a imputar serán las siguientes:

- a) Caso I: imputación de la totalidad de la renta de la entidad no residente:

Este tipo de imputación se realizará cuando la entidad no residente no tenga una organización de medios materiales y personales para su actividad, aunque sus operaciones sean recurrentes. No obstante, las rentas de la entidad no residente que sean dividendos, participaciones en beneficios o rentas de

la transmisión de participaciones no se imputarán si proceden de una entidad participada por la entidad no residente (directa o indirectamente) en más del 5%, si esta participación se posee durante un plazo mínimo de un año, cuando, además, se cumplan simultáneamente los dos requisitos siguientes:

- Que la primera entidad dirija y gestione su participación.
- Que esa entidad disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales y la entidad participada no tenga la consideración de sociedad patrimonial.

Este caso no aplicará si se acredita que las operaciones se realizan con los medios materiales y personales existentes en una entidad no residente en territorio español perteneciente al mismo grupo, en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, o bien que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos.

- b) Caso II: imputación solo de algunas rentas de la entidad no residente:

En el resto de los casos en que deba tributarse según el régimen de transparencia, el sujeto debe imputar en su base imponible únicamente la renta positiva de la entidad no residente que provenga de:

- a. La titularidad de bienes inmuebles o derechos reales sobre los mismos, salvo que estén afectos a una actividad empresarial o cedidos en uso a otra entidad no residente perteneciente al mismo grupo de sociedades (según la definición del artículo 42 del Código de Comercio).
- b. La participación en fondos propios y cesión a terceros de capitales (con ciertas excepciones, como los activos financieros tenidos para dar cumplimiento a obligaciones legales, etc.).

- c. Operaciones de capitalización y seguro, que tengan como beneficiaria a la propia entidad.
- d. Propiedad industrial e intelectual, asistencia técnica, bienes muebles, derechos de imagen y arrendamiento o subarrendamiento de negocios o minas, en los términos establecidos en el apartado 4 del artículo 25 de la Ley 35/2006.
- e. Transmisión de los bienes y derechos referidos en los supuestos anteriores que genere rentas.
- f. Instrumentos financieros derivados, excepto los designados para cubrir un riesgo específicamente identificado derivado de la realización de actividades económicas.
- g. Actividades crediticias, financieras, aseguradoras y de prestación de servicios (excepto los directamente relacionados con actividades de exportación) realizadas con entidades residentes vinculadas, en cuanto determinen gastos fiscalmente deducibles en dichas entidades. No se realiza atribución si más del 50% de los ingresos derivados de este tipo de actividades proceden de operaciones efectuadas con entidades no vinculadas.

En todo caso, tampoco en esta modalidad de transparencia fiscal procede atribución de renta de las indicadas en las letras b) y e) anteriores cuando procedan de una entidad en la que la entidad no residente participe, directa o indirectamente, en más del 5%, y esta participación se posea durante un plazo mínimo de un año, cuando se cumplan simultáneamente los dos requisitos siguientes:

- Que la primera entidad dirija y gestione su participación.
- Que esa entidad disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no tenga consideración de sociedad patrimonial.

Existe además una excepción a la aplicación del régimen a las rentas descritas en todos los puntos a) a f) anteriores (por lo tanto no aplicable en el caso de las rentas de la letra g), cuando el importe de las mismas sea inferior al 15% de la renta total de la entidad no residente.

Además, no se imputarán las rentas de los puntos a) a g) cuando se correspondan con gastos fiscalmente no deducibles de entidades residentes en España.

Otras reglas a tener en cuenta son las siguientes:

- a) El importe de la renta positiva a imputar se determinará en proporción a la participación en los resultados y, en su defecto, en proporción a la participación en el capital, los fondos propios o los derechos de voto de la entidad participada y se calculará de acuerdo con los principios y criterios establecidos en la legislación del Impuesto sobre Sociedades. En todo caso, nunca se imputará una renta superior a la renta neta total de la entidad no residente.
- b) El tipo de cambio para la atribución de rentas será el vigente al cierre del ejercicio de la entidad no residente.
- c) La imputación deberá realizarse en el período que comprenda el día en que la entidad no residente haya concluido su ejercicio (que no podrá ser superior a 12 meses a estos efectos).
- d) Dado que se tributa por “atribución” de rentas, los dividendos correspondientes a las rentas atribuidas no tributarán.
- e) Se permite deducir el impuesto sobre sociedades (o similar) efectivamente satisfecho por la entidad no residente y sus sociedades participadas, por la parte de la renta imputada, así como el impuesto efectivamente satisfecho por razón de la distribución de dividendos. El límite de la deducción es la cuota íntegra que corresponda pagar en España por esa renta. No se permite, sin embargo, la deducción de los impuestos pagados en paraísos fiscales.



- f) Cuando la entidad participada resida en un país o territorio calificado como paraíso fiscal se presumirá que:
- El importe satisfecho por la entidad no residente por razón de un gravamen de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades, es inferior al 75% del que hubiere correspondido de acuerdo con las normas del mismo.
  - La renta obtenida por la entidad participada procede de las clases de renta previamente mencionadas.
  - La renta obtenida por la entidad participada es el 15% del valor de adquisición de la participación.

Estas presunciones admiten prueba en contrario.

- g) Finalmente, debe tenerse en cuenta que el régimen de transparencia fiscal internacional no será de aplicación cuando la entidad no residente en territorio español lo sea en otro Estado Miembro de la Unión Europea siempre que el sujeto pasivo acredite (i) que la constitución y operativa de la entidad no residente responde a motivos económicos válidos y (ii) que realiza actividades empresariales.

### 2.1.2.3. Valoración a precio de mercado

Por regla general, los elementos patrimoniales se valorarán de acuerdo con los criterios establecidos en el Código de Comercio. No obstante, con carácter general, las variaciones de valor originadas por aplicación del criterio del valor razonable no tendrán efectos fiscales mientras no deban imputarse a la cuenta de pérdidas y ganancias.

Se regula, además, un régimen especial para el tratamiento de las disminuciones de valor originadas por aplicación del criterio del valor razonable correspondientes a acciones o participaciones de entidades, que se comentará en el apartado 2.1.6.

Sin perjuicio de lo anterior, en ciertos casos es necesario aplicar a efectos fiscales el valor normal de mercado. Este método se aplica a:

- Activos transmitidos o adquiridos a título lucrativo.
- Activos aportados a entidades y valores recibidos en contraprestación.
- Activos transmitidos a los socios por causa de disolución, separación de los mismos, reducción de capital con devolución de aportaciones, reparto de la prima de emisión y distribución de beneficios.
- Activos transmitidos en virtud de fusión, absorción y escisión total o parcial.
- Activos adquiridos por permuta.
- Activos adquiridos por canje o conversión.

Conviene tener en cuenta que la legislación en vigor establece un régimen de neutralidad fiscal para los casos en que alguna de las transacciones arriba descritas formen parte de un proceso de reorganización societaria, al que se hará referencia más adelante.

Por otro lado, las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor normal de mercado, entendiéndose por tal aquél que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia.

Conforme a ello, la Administración tributaria podrá comprobar tanto si las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas se han valorado por su valor normal de mercado como la naturaleza y calificación jurídica de las mismas y, si no es así, podrá realizar las correcciones que procedan respecto de las operaciones sujetas a este Impuesto, al IRPF o al IRNR que no hubieran sido valoradas por su valor normal de mercado (quedando vinculada por dicho valor en relación con el resto de personas o entidades vinculadas y siempre sin que la valoración administrativa determine

la tributación por este Impuesto ni, en su caso, por el IRPF o por el IRNR de una renta superior a la efectivamente derivada de la operación, para el conjunto de las personas o entidades que la hubieran realizado).

La normativa regula que, como resultado de este tipo de comprobaciones, por tanto, pueden realizarse por la Administración los denominados ajustes primario y secundario; el primero es el ajuste tradicional derivado de la diferencia entre el precio convenido y el valor de mercado en una operación concreta. Por ejemplo, si una entidad española recibe servicios de gestión de su matriz belga y paga por ello unos honorarios superiores al valor de mercado de dichos servicios, el ajuste primario supondrá la reducción (fiscal) del gasto de la compañía española (y, en consecuencia, el aumento de la renta gravable en el Impuesto sobre Sociedades). Paralelamente, si la matriz, en lugar de belga fuera española, debería reducir su ingreso imponible en el Impuesto sobre Sociedades.

El ajuste secundario es consecuencia de la recalificación de la renta imputada a través del ajuste primario, conforme a su propia naturaleza. En el ejemplo anterior, dado que la filial está satisfaciendo a la matriz un precio superior al de mercado, puede entenderse que está repartiendo un dividendo. Así, junto a la no deducibilidad del dividendo (que deriva del ajuste primario) puede devengarse otra imposición; por ejemplo, siguiendo con el mismo caso, una retención por el pago de los dividendos a cuenta del IRNR de la matriz belga (salvo que aplique algún beneficio que impida esa retención).

Las personas o entidades vinculadas deberán mantener a disposición de la Administración tributaria la documentación establecida reglamentariamente y con el contenido mínimo que se recoge expresamente en el Reglamento del Impuesto. De esta regulación destaca la necesidad de que la documentación recoja (i) por una parte, la información referente al grupo al que el contribuyente pertenece, en la que deberá describirse su estructura, identificarse las distintas entidades que los componen y detallarse igualmente la naturaleza, los importes y los flujos de las operaciones vinculadas y en general la política del grupo en materia de precios de transferencia

y, (ii) por otro, documentación soporte propia del contribuyente, en la que se identificarán las entidades que estén con él vinculadas, se aportará un análisis de comparabilidad, se justificará el método de valoración elegido y se añadirá cualquier otra documentación que soporte la valoración de sus operaciones.

Esta documentación tendrá un contenido simplificado en relación con las personas o entidades vinculadas cuyo importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 45 millones de euros, siempre y cuando no se trate de ninguna de las siguientes operaciones:

- a. Las realizadas por contribuyentes del IRPF, 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.
- b. Las operaciones de transmisión de negocios.
- c. 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.
- d. Las operaciones sobre inmuebles.
- e. Las operaciones sobre activos intangibles.

La documentación no será exigible en los siguientes casos:

- a. En general, a las operaciones realizadas entre entidades que se integren en un mismo grupo de consolidación fiscal.
- b. En el caso de operaciones realizadas con sus miembros o con otras entidades integrantes del mismo grupo de consolidación

fiscal por las agrupaciones de interés económico, con ciertas excepciones.

- c. Cuando se trate de operaciones realizadas en el ámbito de ofertas públicas de venta o de ofertas públicas de adquisición de valores.
- d. En relación con 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. No obstante, en el caso de que estas operaciones se hayan realizado con entidades residentes en paraísos fiscales, existirá obligación de documentarlas<sup>7</sup>, independientemente de que no se supere el umbral mencionado,

Por otra parte, para períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016, y con motivo de la aprobación del Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, se han incluido importantes novedades en materia de precios de transferencia, entre las cuales destaca la introducción de obligaciones de **información país por país**<sup>8</sup>, y que constituye un instrumento que permitirá evaluar los riesgos en la política de precios de transferencia de un grupo mercantil.

Esta nueva obligación resulta aplicable a (a) entidades residentes en territorio español que tengan la condición de dominantes de un grupo mercantil, y no sean al mismo tiempo dependientes de otra, residente o no residente, a (b) filiales españolas de grupos cuya

<sup>7</sup> Salvo que se trate de transacciones llevadas a cabo con entidades que cumplan los dos siguientes requisitos: a) que residan en un Estado miembro de la Unión Europea o en Estados integrantes del Espacio Económico Europeo con los que exista un efectivo intercambio de información en materia tributaria; y b) siempre que el contribuyente acredite que las operaciones responden a motivos económicos válidos y que esas personas o entidades realizan actividades económicas.

<sup>8</sup> En línea con los últimos trabajos desarrollados por la OCDE en el marco de la Acción 13 del Plan establecido dentro del Proyecto BEPS.

matriz última (i) no esté obligada a presentar esa información en su jurisdicción de residencia, o (ii) las autoridades fiscales del país o territorio en que aquélla reside no hayan suscrito el acuerdo de intercambio automático de información en esta materia (siempre que en ambos casos el grupo no hubiera designado a una entidad “subrogada” encargada de cumplir con esta obligación en un país distinto de España); y finalmente a (c) filiales españolas que hayan sido designadas por su grupo como encargadas de preparar y presentar esta información ante la Agencia tributaria (“entidades subrogadas”).

Además, cualquier entidad residente en territorio español que forme parte de un grupo obligado a presentar la información país por país deberá informar a la Agencia Tributaria sobre la identificación, el país o territorio y la condición de la entidad que elabore y presente esta información.

La obligación solo es exigible cuando el importe neto de la cifra de negocios del conjunto de personas o entidades que formen parte del grupo, en los 12 meses anteriores al inicio del período impositivo sea al menos de 750 millones de euros.

Por último, la normativa recoge la regulación del procedimiento de los acuerdos previos de valoración.

La normativa regula un régimen sancionador por no aportar o aportar de forma incompleta, inexacta o con datos falsos la referida documentación y también constituye infracción tributaria que el valor normal de mercado que se derive de esa documentación no sea el declarado en el Impuesto sobre Sociedades, el IRPF o el IRNR. En principio, por tanto, no es infracción valorar incorrectamente una operación, pero sí que la valoración aplicada no sea la que deriva de la documentación aportada.

A los efectos expuestos, la normativa recoge un listado de personas o entidades que se consideran vinculadas. Entre ellas, (a) una entidad y sus socios o partícipes, (b) una entidad y sus consejeros o administradores —salvo en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones—, (c) dos entidades de un mismo

grupo, (d) una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 por 100 del capital social o de los fondos propios; (e) una entidad residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el extranjero o una entidad no residente en territorio español y sus establecimientos permanentes en el mencionado territorio.

A estos supuestos se añaden otros tantos en los que se establecen relaciones entre entidades o entre éstas y personas físicas en función de las relaciones de parentesco de las entidades con familiares de sus socios o consejeros/administradores.

Debe tenerse en cuenta que existe grupo cuando una entidad ostente o pueda ostentar el control de otra u otras según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

Por último, para determinar el valor de mercado entre entidades vinculadas se aplican los métodos de la OCDE, quedando a elección de la empresa la opción por uno u otro en función de la operación a valorar:

- Método del precio libre comparable.
- Método del coste incrementado.
- Método del precio de reventa.
- Método de la distribución del resultado.
- Método del margen neto del conjunto de las operaciones.
- Otros métodos y técnicas de valoración generalmente aceptados que respeten el principio de libre competencia.

La legislación contempla la posibilidad de que los sujetos pasivos pueden someter a la Administración una propuesta para la valoración de operaciones efectuadas entre entidades vinculadas sobre la base de condiciones de mercado. Si la propuesta es

aprobada por la Administración, la valoración convenida tiene validez, como máximo, durante cuatro períodos impositivos<sup>9</sup>.

#### 2.1.2.4. Deducibilidad de los gastos financieros

Tradicionalmente, en España han sido deducibles los gastos financieros, con las limitaciones derivadas (únicamente) de las reglas de operaciones vinculadas (expuestas más arriba) y de subcapitalización (que, además, solo aplicaba en casos de sobreendeudamiento neto con entidades vinculadas no residentes, que no fueran residentes en la Unión Europea –salvo que residieran en un paraíso fiscal-). No obstante, desde hace unos años se ha sustituido esta regla de subcapitalización por una limitación general a la deducibilidad de gastos financieros (sea el endeudamiento vinculado o no).

En concreto, la norma establece una regla de **limitación general** a la deducibilidad de los gastos financieros.

Así, no son deducibles los gastos financieros netos que superen el límite del 30% del beneficio operativo (EBITDA) del ejercicio, entendiéndose por gastos financieros netos el exceso de los gastos financieros respecto de los ingresos derivados de la cesión a terceros de capitales propios devengados en el período impositivo; no obstante, en todo caso, serán deducibles los gastos financieros netos del período impositivo por importe de 1.000.000 euros.

Este límite se aplicará en proporción a la duración del período impositivo, de forma que en los períodos impositivos de duración inferior al año el referido límite se ponderará atendiendo a la duración del período impositivo respecto del año.

<sup>9</sup> También cabe celebrar este tipo de acuerdos en relación con las contribuciones a actividades de investigación y desarrollo o de innovación tecnológica y los gastos en concepto de servicios de apoyo a la gestión; las entidades no residentes que proyecten operar en España a través de un establecimiento permanente pueden hacerlo en relación con los gastos imputables al mismo.

Los gastos financieros no deducibles que resulten de la aplicación de este límite serán deducibles en los períodos impositivos siguientes, conjuntamente con los del período impositivo correspondiente, con el mismo límite.

En caso de que los gastos financieros netos del período no alcancen el límite descrito, la diferencia se adicionará a ese límite respecto de la deducción de los gastos financieros netos de los períodos impositivos de los 5 años inmediatos y sucesivos, hasta que se deduzca esa diferencia.

Además de la limitación general anterior, 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 en los 4 años posteriores a dicha adquisición, cuando la fusión no aplique el régimen de neutralidad fiscal previsto para este tipo de operaciones (apartado 2.1.10).

El límite adicional 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.

#### 2.1.2.5. Cambios de residencia, cese de establecimientos permanentes, operaciones realizadas con personas o entidades residentes en paraísos fiscales

La Ley del Impuesto exige la integración en la base imponible de la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor contable de los elementos patrimoniales que sean propiedad de una entidad

residente que traslada su residencia fuera del territorio español (*exit tax*).

No obstante se establece, en el supuesto señalado, la posibilidad de solicitar el aplazamiento del pago de la renta en caso de que existan elementos patrimoniales que sean transferidos a un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria en los términos previstos en la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

#### 2.1.2.6. Valoración de existencias

No existen normas fiscales específicas respecto a la valoración de existencias. En consecuencia, todos los métodos de valoración válidos contablemente son también admisibles a efectos fiscales (FIFO, coste medio ponderado).

Las mismas reglas son aplicables a la depreciación de existencias.

#### 2.1.2.7. Correcciones de valor

a) Amortizaciones:

- a.1. La amortización solo es un gasto fiscalmente deducible si la depreciación es efectiva y está contabilizada (con determinadas excepciones).
- a.2. Existen varios métodos generales de amortización fiscal:
  - Amortización lineal: Es el método aplicado de forma más habitual por los sujetos pasivos del Impuesto y consiste en amortizar linealmente los activos —cualquier tipo de activo—, es decir, aplicando todos los años un porcentaje sobre el coste de los activos, conforme a porcentajes dentro de un rango para cada tipo de activo. La nueva Ley del Impuesto

ha simplificado las tablas de amortización lineal, estableciéndose que para aquellos activos cuyo porcentaje de amortización se haya visto modificado con la aplicación de las nuevas tablas establecidas en la nueva Ley, esos porcentajes nuevos se aplicarán sobre el valor neto fiscal del activo en cuestión.

El referido rango de amortización oscila entre lo que se conoce como “coeficiente lineal mínimo de amortización” que es el que se aplica considerando la vida útil del activo y el “coeficiente lineal máximo de amortización”. Así, por ejemplo, con carácter general un equipo informático podrá amortizarse entre un 12,5% (coeficiente mínimo, correspondiente a una vida útil máxima de 8 años) y un 25% (porcentaje máximo).

Tradicionalmente estas tablas de amortización (reguladas en el Reglamento del Impuesto) se han venido organizando por sectores y actividades económicas, con un último grupo destinado a “elementos comunes”. Ahora la Ley ha regulado unas nuevas tablas de amortización, por tipos de activos y sin distinguir por sectores, señalando, además, que reglamentariamente podrán modificarse los coeficientes y períodos previstos en la Ley o establecerse coeficientes y períodos adicionales, sin que aún se haya utilizado dicha facultad.

La utilización de los coeficientes de amortización establecidos en las tablas oficiales exime al sujeto pasivo de probar la efectividad de la depreciación.

Existen reglas especiales de amortización para bienes utilizados diariamente en más de un turno normal de trabajo y para bienes usados.

- Método de amortización degresiva (porcentaje constante): Este método, que puede utilizarse para

amortizar todo tipo de bienes excepto edificios, mobiliario y enseres, permite que la amortización se traslade a los primeros años de vida útil del bien mediante la aplicación de un coeficiente a su valor en libros, cuando la depreciación efectiva sea mayor en esos primeros años.

- Método de los números dígitos: Al igual que en el caso anterior, este método se puede utilizar para amortizar cualquier clase de bienes excepto edificios, mobiliario y enseres, determinándose la suma de dígitos en función del período de amortización establecido en las tablas de amortización oficialmente aprobadas.
- Otros métodos de amortización: Las compañías que, por razones técnicas, deseen amortizar sus bienes aplicando coeficientes distintos a los fijados en las tablas oficiales y que además quieran evitar la incertidumbre generada por la necesidad de probar la “efectividad” de la depreciación, podrán formular un plan de amortización que será aplicable siempre que sea aceptado por la Administración Tributaria.
- Caso especial: Amortización del inmovilizado intangible

A partir del 1 de enero de 2016, se ha modificado el tratamiento fiscal de este tipo de inmovilizado<sup>10</sup>, muy en línea con la modificación operada en el tratamiento contable.

El nuevo tratamiento contable será el siguiente:

- Desaparece la división entre inmovilizado intangible con vida útil definida y con vida útil

<sup>10</sup> Modificación introducida por la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.

indefinida; todos los inmovilizados intangibles tendrán la consideración de activos de vida útil definida.

- Dichos inmovilizados intangibles se amortizarán según su vida útil; si ésta no se puede estimar de manera fiable, se amortizarán en el plazo de 10 años, salvo que alguna disposición legal establezca un plazo diferente.
- El fondo de comercio sólo figurará en el activo del balance cuando se hayan adquirido a título oneroso y se presume, salvo prueba en contrario, que su vida útil es de 10 años (se permite su amortización —antes solo podían deteriorarse, no amortizarse—).
- Se elimina la obligación de dotar una reserva indisponible por el fondo de comercio. La reserva ya dotada se reclasificará a reservas voluntarias y será disponible a partir de esa fecha en el importe que supere el fondo de comercio contabilizado.
- En la Memoria de las cuentas anuales deberá informarse del plazo y el método de amortización de los inmovilizados intangibles.

Por su parte, el nuevo tratamiento fiscal será:

- Elementos del inmovilizado intangible que tienen una vida útil definida. La norma vigente hasta 2015 establecía que eran amortizables con el límite anual máximo de la décima parte de su importe (10%) siempre que se cumplieran determinados requisitos. A partir de 2016, se amortizarán atendiendo a la vida útil del elemento (como se hace contablemente). Cuando no pueda estimarse de manera fiable,

la amortización será deducible con el límite anual máximo de la veintava parte de su importe (es decir, por un porcentaje más reducido que el contable en este caso de estimación de la vida útil).

No obstante, este nuevo régimen no aplica a los intangibles adquiridos antes de 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.

- Elementos del inmovilizado intangible con vida útil indefinida. Como consecuencia de la reclasificación del inmovilizado intangible con vida útil indefinida en inmovilizado intangible con vida útil definida introducida en la normativa contable, se ha modificado la regla de amortización recogida en la normativa fiscal. Así, a partir del 1 de enero de 2016, estos activos se amortizarán conforme a las reglas señaladas en el apartado anterior para inmovilizado intangible con vida útil definida<sup>11</sup>.
- Inmovilizado intangible correspondiente a fondos de comercio. Se podrá amortizar con el límite anual máximo de la veintava parte de su importe (5%). A diferencia de la regulación anterior, a partir del 1 de enero de 2016, la deducibilidad fiscal del fondo de comercio queda condicionada a la amortización contable del mismo.

<sup>11</sup> Con anterioridad al 1 de enero de 2016, los elementos del inmovilizado intangible con vida útil indefinida eran amortizables con el límite anual máximo de la veintava parte de su importe (5%), no encontrándose la deducción de la amortización condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias.

- a.3. Limitación temporal de las amortizaciones: Para los periodos impositivos que se iniciaron dentro de los años 2013 y 2014, la amortización contable del inmovilizado material, intangible (solo el de vida útil definida) y de las inversiones inmobiliarias solo fue deducible hasta el 70% de aquella que hubiera resultado fiscalmente deducible conforme a las reglas anteriormente mencionadas (la limitación también alcanza a los activos que apliquen el régimen de arrendamiento financiero).

La amortización contable que no resultó fiscalmente deducible por la aplicación de esta limitación se viene deduciendo a partir del primer período impositivo que se inicie dentro del año 2015, de forma lineal durante un plazo de 10 años o durante la vida útil del elemento patrimonial, a opción del sujeto pasivo.

Como la integración de la amortización no deducible se realiza a los nuevos tipos de gravamen aplicables desde 2015 (inferiores a los aplicables en ejercicios anteriores), la nueva Ley ha establecido una deducción para aquellos sujetos que, tributando al tipo general (o al previsto para entidades de nueva creación) estuvieron afectados por la referida limitación a la deducibilidad de la amortización (el indicado 70%). En concreto, estos sujetos podrán aplicar en los periodos impositivos que se inicien a partir de 2016 una deducción adicional en la cuota íntegra del 5%<sup>12</sup> de las cantidades que integren en la base imponible por la reversión de los importes no amortizados fiscalmente.

- a.4. Contratos de arrendamiento financiero

Los contratos de arrendamiento financiero (suscritos con entidades financieras, tal y como las define su

<sup>12</sup> En 2015 el porcentaje de deducción era del 2%.

legislación específica) deben tener un plazo mínimo de duración de dos años, tratándose de bienes muebles, y de diez años si se trata de bienes inmuebles, y el método de amortización del coste del bien debe ser lineal o progresivo.

Las cuotas de arrendamiento (intereses más la parte del capital correspondiente al coste del bien) son deducibles (en el caso de terrenos y de otros bienes que no se amortizan, será deducible la parte correspondiente a los intereses). En cualquier caso, el límite para la deducibilidad de las cuotas de amortización del bien será el doble del coeficiente de amortización que corresponda aplicar según las tablas oficiales.

#### a.5. Libertad de amortización

Durante los últimos años se han regulado diversos supuestos de libertad de amortización, tendentes a fomentar la realización de inversiones y el mantenimiento del empleo (requisito éste exigido inicialmente pero que posteriormente fue eliminado). Esta incentivo, que se estableció para los períodos iniciados en 2009, 2010, 2011, 2012, 2013, 2014 y 2015 y no requería de la imputación contable de la amortización, era aplicable incluso para determinadas inversiones realizadas mediante contratos de arrendamiento financiero y para inversiones que correspondieran con elementos nuevos encargados en virtud de contratos de ejecución de obras o proyectos de inversión (bajo determinados requisitos).

No obstante, posteriormente se eliminó este incentivo para nuevas inversiones, siendo aplicable únicamente para activos nuevos adquiridos hasta el 31 de marzo de 2012, que sí podrían seguir amortizándose libremente a partir de dicha fecha, pero con ciertos límites.

A partir de 2015 se ha establecido un nuevo supuesto de amortización libre para los elementos del inmovilizado

material nuevo cuyo valor unitario no exceda de 300 euros, y hasta el límite de 25.000 euros referido al periodo impositivo.

Las cantidades aplicadas a la libertad de amortización minorarán, a efectos fiscales, el valor de los elementos amortizados.

#### b) Pérdidas de valor de elementos patrimoniales

La norma establece diversas reglas respecto a la deducibilidad o no de las pérdidas de valor de elementos patrimoniales:

##### b.1. Por deterioro de créditos por insolvencias de deudores

Esta provisión cubre el riesgo derivado de posibles insolvencias de deudores. El único método admitido fiscalmente es el de asignación individualizada de su saldo, por el que se analizan individualmente las características de cada uno de los saldos de dudoso cobro. Para que la dotación a la provisión sea deducible en el momento del devengo del impuesto debe concurrir alguna de las siguientes circunstancias:

- Que haya transcurrido el plazo de seis meses desde el vencimiento de la obligación.
- Que el deudor esté declarado en situación de concurso.
- Que el deudor esté procesado por delito de alzamiento de bienes.
- Que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral.

No son deducibles, en todo caso, las pérdidas para la cobertura del riesgo de insolvencias de entidades

vinculadas, a no ser que las entidades estén en concurso y se haya producido la fase de liquidación por el juez de acuerdo a la Ley Concursal.

Asimismo, no serán deducibles las insolvencias cuando el deudor sea una entidad pública o en los casos en que exista garantía suficiente de cobro, salvo que sean objeto de procedimiento arbitral o judicial que verse sobre su existencia o cuantía.

Las pérdidas para la cobertura del riesgo de posibles insolvencias de entidades financieras se rigen por reglas específicas.

Recordemos que, como se ha indicado en el apartado correspondiente a los criterios de imputación temporal, la norma establece limitaciones temporales a la deducibilidad de determinadas provisiones por insolvencias.

##### b.2. Por deterioro de valores representativos de la participación en el capital de entidades.

Con carácter general, las pérdidas por deterioro, tanto de participaciones en entidades cotizadas como de participaciones en entidades no cotizadas, tienen la consideración de gastos no deducibles ya desde los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2013. En el apartado 2.1.6 se analizarán en mayor detalle las reglas relacionadas con este tipo de deterioros.

Tras la eliminación de la deducibilidad de las pérdidas por deterioro, existe un régimen transitorio sobre cómo deben revertirse las pérdidas por deterioro que fueron deducibles antes de 2013:

- Participación en entidades cotizadas: En el caso de entidades cotizadas en un mercado regulado, la reversión de las pérdidas por deterioro registradas y deducidas en periodos iniciados antes de 1 de enero

de 2013 deberá integrarse en la base imponible del impuesto del periodo en el que se produzca la recuperación contable.

- Participación en entidades no cotizadas: En el caso de entidades no cotizadas, el régimen transitorio consiste, fundamentalmente, en lo siguiente:
  - Se han de integrar en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades las pérdidas por deterioro que hubieran sido fiscalmente deducibles en periodos iniciados antes del 1 de enero de 2013.
  - Esta integración debe realizarse con independencia y al margen de que haya podido haber otras correcciones de valor por deterioro que no hayan resultado deducibles.
  - La integración en la base imponible se ha de realizar en el periodo en el que se produzca la recuperación de los fondos propios de la entidad participada, en la proporción que corresponda a la participación.

En ambos casos, con efectos para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2016, se introduce una regla adicional, que establece una obligación de “reversión mínima”, de forma que:

- Las pérdidas por deterioro de participaciones que se hubieran considerado fiscalmente deducibles deberán integrarse, como mínimo, por partes iguales en la base imponible correspondiente a cada uno de los cinco primeros periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2016.
- En caso de que, por la aplicación de las reglas de recuperación del deterioro de

cartera generales (por ejemplo, en caso de no cotizadas, porque aumentarían los fondos propios de la participada) tuviera que recuperarse en alguno de esos cinco periodos un deterioro superior, será éste el importe recuperable en el ejercicio correspondiente; y el saldo del deterioro de cartera restante pendiente de recuperar (una vez integrada esa mayor reversión) se integrará por partes iguales en los restantes periodos impositivos hasta cumplir el referido plazo de cinco periodos impositivos.

- En caso de que se transmitieran las participaciones durante estos cinco periodos impositivos, las cantidades pendientes de revertir deberán integrarse en la base imponible del periodo impositivo en que aquélla se produzca, con el límite de la renta positiva derivada de la transmisión (lo que en cierto modo “consolida” las pérdidas deducidas no revertidas en el momento de la transmisión).

b.3. Por deterioro por la pérdida de valor de los elementos de inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible, incluyendo el fondo de comercio, instrumentos de patrimonio y valores representativos de deuda (renta fija).

A este respecto, nos remitimos a los comentarios recogidos en el apartado correspondiente a los criterios de imputación temporal (apartado 2.1.2.1).

#### c) Provisiones

El criterio general en relación con las provisiones es el de su deducibilidad, en la medida en que estén correctamente

contabilizadas. No obstante, la normativa establece ciertas excepciones. Así, no son deducibles los siguientes gastos:

- Los derivados de obligaciones implícitas o tácitas
- Los relativos a retribuciones a largo plazo al personal, salvo las contribuciones de los promotores de planes de pensiones bajo el cumplimiento de determinados requisitos.
- Los concernientes a los costes de cumplimiento de contratos que excedan a los beneficios económicos que se esperan recibir de los mismos.
- Los derivados de reestructuraciones, excepto si se refieren a obligaciones legales o contractuales y no meramente tácitas.
- Los relativos al riesgo de devoluciones de ventas.
- Los de personal que se correspondan con pagos basados en instrumentos de patrimonio, utilizados como fórmula de retribución a los empleados, y se satisfagan en efectivo.

Los gastos que, de conformidad con lo anterior, no hubieran resultado fiscalmente deducibles, se integrarán en la base imponible del periodo impositivo en el que se aplique la provisión a su finalidad.

En relación con determinadas provisiones, la deducibilidad está condicionada al cumplimiento de ciertos requisitos:

- Los gastos correspondientes a actuaciones medioambientales son deducibles cuando se correspondan a un plan formulado por el sujeto pasivo y aceptado por la Administración tributaria.
- Los gastos relativos a las provisiones técnicas realizadas por las entidades aseguradoras son deducibles hasta el importe

de las cuantías mínimas establecidas por las normas aplicables. Con ese mismo límite, el importe de la dotación en el ejercicio a la reserva de estabilización será deducible en la determinación de la base imponible, aun cuando no se haya integrado en la cuenta de pérdidas y ganancias (la dotación a la provisión para primas o cuotas pendientes de cobro será incompatible, para los mismos saldos, con la dotación para la cobertura de posibles insolvencias de deudores).

- Asimismo, son deducibles los gastos inherentes a riesgos derivados de garantías de reparación y revisión (y gastos accesorios a devoluciones de ventas), con el límite del resultado de aplicar a las ventas con garantías vivas a la conclusión del período impositivo el porcentaje determinado por la proporción en que se hubieran hallado los gastos realizados para hacer frente a las garantías habidas en el período impositivo y en los dos anteriores, en relación con las ventas con garantías realizadas en dichos períodos impositivos.

### 2.1.2.8. Gastos no deducibles

La norma contiene un listado exhaustivo de gastos no deducibles. En concreto, son no deducibles:

- Los que representen una retribución de los fondos propios. Desde el ejercicio 2015 se entiende que se incluyen en este concepto 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. En estos casos, no obstante, el ingreso no será computable en la empresa prestamista. Esta limitación a la deducibilidad para la retribución de préstamos participativos, sin embargo, no aplica a los préstamos otorgados antes de 20 de junio de 2014.
- Los derivados de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades.

- Las multas y sanciones penales y administrativas, los recargos del período ejecutivo y el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo.
- Las pérdidas del juego.
- Los donativos y liberalidades (si bien, los donativos realizados a determinadas entidades sin fines lucrativos o que tengan por objeto bienes inscritos en el Registro de Bienes de Interés Cultural o bienes ligados a la contribución para la conservación de aquellos bienes o la realización de actividades de interés general, darán derecho a una deducción en cuota del 35% de la donación, con el límite del 10% de la base imponible del período impositivo).

No tendrán dicha condición los gastos por atenciones a clientes o proveedores ni los derivados de los usos y costumbres con el personal de la empresa ni los dirigidos a promocionar la venta de bienes o servicios ni los que estén correlacionados con los ingresos. No obstante, los gastos por atenciones a clientes o proveedores serán deducibles con el límite del 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios del período impositivo.

Tampoco se entenderá que son donativos o liberalidades las retribuciones a administradores por el ejercicio de sus funciones de alta dirección u otras derivadas de un contrato laboral.

- Los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico.
- Los gastos de servicios correspondientes a operaciones realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en paraísos fiscales, o que se paguen a través de personas o entidades residentes en los mismos, excepto que el sujeto pasivo pruebe que el gasto devengado responde a una operación o transacción efectivamente realizada.
- Los gastos financieros devengados en el período impositivo, derivados de deudas con entidades del 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, destinadas a la adquisición, a otras entidades del grupo, de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades, o a la realización de aportaciones en el capital o fondos propios de otras entidades del grupo, salvo que el contribuyente acredite que existen motivos económicos válidos para la realización de dichas operaciones.

- Los gastos derivados de la extinción de la relación laboral, común o especial, o de la relación mercantil de consejero o administrador de la sociedad que excedan, para cada perceptor, del importe de 1.000.000 de euros, o, en caso de resultar superior, del 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 ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida virtud de convenio, pacto o contrato. Los mismos serán no deducibles aun cuando se satisfagan en varios períodos impositivos.
- 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.
- Solo para los ejercicios que se inicien a partir de 2017, determinadas pérdidas por deterioro o pérdidas por disminución de valor originadas por aplicación del criterio de valor razonable en participaciones en entidades, según se detalla en el apartado 2.1.6.

### 2.1.2.9. Incrementos y disminuciones de patrimonio

En contraste con lo establecido en otros países, el Impuesto sobre Sociedades español trata la renta derivada de la transmisión de



bienes como una renta más. Generalmente, dicha renta se añade (o minora, en su caso) a los ingresos derivados de la actividad empresarial incluidos en la base imponible –sin que quepa la posibilidad desde 2015 de reducir la tributación aplicando la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios–.

Para ejercicios anteriores a 2015, se establecían reglas especiales de determinación de la renta derivada de la transmisión de bienes inmuebles, para tener en cuenta la depreciación monetaria (es decir, la inflación). En aplicación de estas reglas, se corregían el coste de adquisición y las amortizaciones anuales mediante la aplicación de determinados coeficientes correctores, con especialidades en función del endeudamiento del sujeto. No obstante, dicha medida ha sido eliminada en la nueva normativa del impuesto aplicable para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2015.

#### **2.1.2.10. Renta obtenida de la participación en SICAV (sociedades de inversión de capital variable)**

Las rentas derivadas de la reducción de capital o distribución de la prima de emisión por los socios (sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades) de SICAV tendrán el siguiente tratamiento:

- Reducciones de capital: los socios de las SICAV deberán integrar en su base imponible del Impuesto sobre Sociedades el importe total percibido en la reducción de capital, con el límite del aumento del valor liquidativo de las acciones desde su adquisición o suscripción hasta el momento de la reducción de capital social. Los socios no tendrán derecho a la aplicación de ninguna deducción en su cuota íntegra con motivo de esta operación.
- Distribución de prima de emisión: los socios deberán integrar en su base imponible la totalidad del importe obtenido en la distribución, sin derecho a deducción alguna en la cuota íntegra del Impuesto.

Este régimen resultará también de aplicación a los socios de los organismos de inversión colectiva equivalentes a las SICAV

que estén registrados en otro Estado miembro de la Unión Europea (y, en todo caso resultará de aplicación a las sociedades amparadas por la Directiva 2009/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009 por la que se coordinan las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios).

#### **2.1.2.11. Reserva de capitalización**

La Ley actual introdujo (a partir del ejercicio 2015) una importante novedad en virtud de la cual no tributará la parte del beneficio del sujeto que se destine a la constitución de una reserva indisponible (reserva de capitalización), sin que se establezca requisito de inversión alguno de esta reserva en algún tipo concreto de activo. Con esta medida se pretende potenciar la capitalización empresarial mediante el incremento del patrimonio neto y, con ello, incentivar el saneamiento de las empresas y su competitividad.

En concreto, los contribuyentes que tributen al tipo de gravamen del 25 por ciento, las entidades de nueva creación y las entidades que tributan al 30 por ciento, 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 importe del 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.

En ningún caso el derecho a la reducción podrá superar el importe del 10 por ciento de la base imponible positiva del período impositivo previa a esta reducción, a la integración de las dotaciones por

deterioro de los créditos u otros activos derivadas de las posibles insolvencias de determinados deudores 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 períodos impositivos que finalicen en los 2 años inmediatos y sucesivos al cierre del período impositivo en que se haya generado el derecho a la reducción, conjuntamente con la reducción que pudiera corresponder, en su caso, en el período impositivo correspondiente, y con el mismo límite.

#### **2.1.2.12. Ingresos procedentes de la cesión del derecho de uso o explotación de determinados activos intangibles (Patent box)<sup>13</sup>**

Se trata de un régimen de reducción de la base imponible aplicable a las rentas derivadas de la cesión del derecho de uso o explotación de determinados activos intangibles.

En concreto, con efectos a partir del 1 de julio de 2016, las rentas que provienen de la cesión a terceros del derecho de uso o explotación de know-how (industrial, comercial o científico), patentes, dibujos o modelos, planos, o fórmulas o procedimientos secretos tendrán derecho a una reducción en la base imponible en el porcentaje que resulte de multiplicar por un 60% el resultado del siguiente coeficiente:

<sup>13</sup> Con efectos 1 de julio de 2016 se modifica el régimen previsto para las rentas derivadas del derecho de uso o explotación de determinados activos intangibles en los términos señalados, con el fin de adaptarlo a los acuerdos adoptados en el seno de la Unión Europea y de la OCDE. Bajo el anterior régimen, sólo se integraba en la base imponible tributa el 40% de las rentas que provienen de la cesión a terceros del derecho de uso o explotación de know-how (industrial, comercial o científico), patentes, dibujos o modelos, planos, o fórmulas o procedimientos secretos. Estas rentas incluyen también las derivadas la transmisión de ese tipo de intangibles cuando la transmisión se haga entre entidades que no formen parte de un grupo mercantil del artículo 42 del Código de Comercio.

- 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 aquella. Estos gastos se incrementarán en un 30 por ciento, sin que, en ningún caso, el numerador pueda superar el importe del 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.

Los gastos indicados no incluirán gastos financieros, amortizaciones de inmuebles u otros gastos no relacionados directamente con la creación del activo.

Esta reducción también será de aplicación en el caso de transmisión de los citados activos intangibles, cuando dicha transmisión se realice entre entidades que no tengan la condición de vinculadas.

La norma excluye de este beneficio las rentas de la cesión del derecho de uso o explotación, o de la transmisión, de marcas, obras literarias, artísticas o científicas (incluidas las películas cinematográficas), de derechos personales susceptibles de cesión como los de imagen, de programas informáticos y de equipos industriales, comerciales o científicos.

El concepto de renta se define en este caso de forma expresa como la diferencia positiva entre los ingresos del ejercicio procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de los activos, y las cantidades que sean deducidas en concepto de amortizaciones, deterioros y gastos del ejercicio directamente relacionados con el intangible.

Para aplicar este beneficio es preciso<sup>14</sup>:

- 14** Con anterioridad al 1 de julio de 2016 se exigía adicionalmente que:
- La entidad cedente hubiera creado los activos objeto de cesión, al menos, en un 25% de su coste.
  - La transmisión de los activos intangibles no se realizara entre entidades vinculadas.

- Que el cesionario utilice los derechos de uso o de explotación en el desarrollo de una actividad económica y que los resultados de esa utilización no se materialicen en la entrega de bienes o prestación de servicios por el cesionario que generen gastos fiscalmente deducibles en la entidad cedente, siempre que, en este último caso, dicha entidad esté vinculada con el cesionario.
- 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.
- Que, cuando un mismo contrato de cesión incluya prestaciones accesorias de servicios, se diferencie en el contrato la contraprestación correspondiente a los mismos.
- Que la entidad disponga de los registros contables necesarios para poder determinar los ingresos y gastos directos correspondientes a los activos objeto de cesión.

La norma regula la posibilidad de que, con carácter previo a la realización de las operaciones, se solicite a la Administración la adopción de un acuerdo previo de valoración en relación con los ingresos procedentes de la cesión y de los gastos, así como las rentas generadas en la transmisión.

También se podrá solicitar con carácter previo a la realización de las operaciones un acuerdo previo de calificación de los activos como pertenecientes a alguna de las categorías incluidas en el incentivo.

Como consecuencia de la convivencia de varios regímenes en la aplicación de este incentivo (por los sucesivos cambios normativos), se ha hecho necesario regular un régimen transitorio, que queda como sigue:

- (i) Las cesiones del derecho de uso o de explotación de activos intangibles realizadas antes de la entrada en vigor de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, pueden optar por aplicar en todos

los períodos impositivos que resten hasta la finalización de los contratos el régimen establecido en la anterior Ley del Impuesto sobre Sociedades (Real Decreto Legislativo 4/2004). La opción se ejercerá a través de la declaración del período impositivo 2016.

- (ii) Las cesiones de derecho de uso o de explotación de activos intangibles realizadas o que se realicen desde la entrada en vigor de la citada Ley 14/2013 hasta el 30 de junio de 2016 pueden optar por aplicar en todos los períodos impositivos que resten hasta la finalización de los contratos el régimen establecido en la actual Ley del Impuesto (Ley 27/2014) según redacción vigente a 1 de enero de 2015 (que es la resumida al principio de este apartado). Esta opción también se ejercerá a través de la declaración del período impositivo 2016.
- (iii) Las transmisiones de activos intangibles que se realicen desde el 1 de julio de 2016 hasta el 30 de junio de 2021 pueden optar por aplicar el régimen establecido en la actual Ley del Impuesto, según redacción vigente a 1 de enero de 2015. Esta opción se realizará en la declaración correspondiente al período impositivo en que se realizó la transmisión.
- (iv) Lo dispuesto en los puntos (i) y (ii) anteriores será de aplicación hasta 30 de junio de 2021, fecha a partir de la cual las cesiones realizadas de acuerdo con lo indicado en esos puntos deberán aplicar el nuevo régimen establecido con efectos 1 de julio de 2016.

### 2.1.2.13. Compensación de bases impositivas negativas

Desde el ejercicio 2015 se ha eliminado el límite temporal para la compensación de bases impositivas negativas con bases impositivas positivas futuras (lo que aplica también a las pendientes de compensación al inicio de ese ejercicio).

No obstante, la compensación de estas bases impositivas negativas se limita cuantitativamente. Tras la reciente reforma en diciembre de 2016, en régimen de compensación queda la siguiente forma:

- a) En general, las entidades cuyo un importe neto de la cifra de negocios en los 12 meses anteriores fuera inferior a 20 millones de euros podrán compensar bases impositivas negativas hasta el límite del 70% (60% en el ejercicio 2016) de la base imponible positiva previa a su compensación.
- b) Las entidades cuyo un importe neto de la cifra de negocios en los 12 meses anteriores fuera de, al menos, 20 millones de euros podrán compensar bases impositivas negativas con los siguientes límites ya desde los ejercicios iniciados en 2016:
- El 50%, cuando el importe neto de la cifra de negocios de la entidad se encuentre entre 20 y 60 millones de euros.
  - El 25%, cuando el importe neto de la cifra de negocios sea superior a 60 millones de euros.

Siguen sin estar permitidas, no obstante, las compensaciones con rentas positivas obtenidas en períodos impositivos anteriores.

Por otro lado, con el objeto de evitar la adquisición de sociedades inactivas o cuasi-inactivas con bases impositivas negativas o el comienzo de nuevas actividades en entidades con bases impositivas negativas acumuladas, la Ley establece medidas que impiden su aprovechamiento. En concreto, no podrán compensarse bases impositivas negativas cuando concurren las siguientes circunstancias:

- La mayoría del capital social o los derechos a participar en los resultados de la entidad hubiera sido adquirida por una persona o entidad (o conjunto de ellas) vinculadas, después de la conclusión del período impositivo al que corresponde la base imponible negativa.
- Las personas o entidades adquirentes hubieran tenido una participación inferior al 25% en el momento de la conclusión del período al que corresponde la base imponible negativa.
- 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.
- Se trate de una entidad patrimonial.
- Haya sido dada de baja en el índice de entidades por no presentar la declaración durante 3 períodos impositivos consecutivos.

Finalmente, se establece que el derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las bases impositivas negativas compensadas o pendientes de compensación 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 las bases impositivas negativas cuya compensación pretenda 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.

#### 2.1.2.14. Actualizaciones fiscales

Para los ejercicios iniciados en el año 2013 se reguló una actualización fiscal, con carácter voluntario, con un gravamen del 5% sobre el importe revalorizado.

La reciente bajada de tipos de gravamen (ya citada y a la que nos referimos en detalle más adelante) implica que las amortizaciones de los elementos revalorizados vayan a integrarse a un tipo más reducido que el que había cuando se realizó la actualización, por la que, como se ha indicado, se pagó un 5%. Para paliar el efecto

negativo de ello, los contribuyentes que tributen al tipo general (o al tipo previsto para las entidades de nueva creación) que se hubieran acogido a la actualización de balances tendrán derecho a una deducción en la cuota del 5%<sup>15</sup> de las cantidades que integren derivadas de la amortización correspondiente al incremento neto de valor resultante de aquella actualización.

Estas deducciones en la cuota se aplicarán con posterioridad a las demás deducciones y bonificaciones que resulten de aplicación. Las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota podrán deducirse en períodos impositivos siguientes.

#### 2.1.3. Tipos de gravamen

El tipo general de gravamen para los sujetos pasivos por obligación personal de contribuir es del 25% para ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2016 en adelante (desde 2008 hasta 2014 era del 30%, y en el 2015, fue del 28%).

No obstante, se aplican tipos de gravamen especiales a algunas Instituciones de Inversión Colectiva, incluidos los fondos de inversión inmobiliaria (1%), a determinadas cooperativas (20%) o a entidades que se dediquen a la investigación y explotación de hidrocarburos (30%).

En el caso de Sociedades anónimas cotizadas de inversión en el mercado inmobiliario (en adelante, SOCIMI) el tipo de gravamen es del 19%. No obstante, aquellas entidades cuyos accionistas con una participación superior al 5% de su capital tributen sobre los dividendos distribuidos a un tipo igual o superior al 10% les será de aplicación un tipo del 0%.

Por último, las entidades constituidas a partir del 1 de enero de 2013 tributarán por el 15% en el primer período impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente.

<sup>15</sup> Esta deducción es del 2% en los períodos impositivos que se inicien en 2015.

#### 2.1.4. Deducciones en cuota, retenciones y pagos a cuenta

Las deducciones a las que nos referimos a continuación son las aplicables para el año 2017<sup>16</sup>.

##### 2.1.4.1. Deducción por inversiones

###### (i) Deducción por Investigación y Desarrollo e Innovación.

El 25% de los gastos efectuados en el período impositivo en concepto de investigación y desarrollo. Si la inversión realizada excede de la media de los gastos incurridos en los dos años anteriores, se aplica un 42% a dicho exceso.

Asimismo, se deducirá el 12% de los gastos efectuados en el período impositivo en concepto de innovación tecnológica.

Los gastos de investigación y desarrollo que integran la base de la deducción deben corresponder a actividades efectuadas en España o en cualquier Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo. Igualmente tendrán la consideración de gastos de investigación y desarrollo las cantidades pagadas para la realización de dichas actividades en España o en cualquier Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, por encargo del sujeto pasivo, individualmente o en colaboración con otras entidades.

<sup>16</sup> Con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2011 han sido derogadas las siguientes deducciones: deducción por actividades de exportación; deducción por inversiones en sistemas de navegación y localización de vehículos, adaptación de vehículos para discapacitados y guarderías para hijos de trabajadores; deducción por gastos de formación profesional (salvo las derivadas de gastos para habituar a los empleados a las nuevas tecnologías); y, deducción por contribuciones empresariales a planes de pensiones de empleo. Con efectos para ejercicios 2015 y siguientes, se ha derogado la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.

La base de la deducción se minorará en el 100% de las subvenciones recibidas para el fomento de estas actividades.

Se establece igualmente una deducción del 8% por la inversión en elementos de inmovilizado material e intangible (a excepción de las inversiones en edificios y terrenos) exclusivamente afectos a las actividades de investigación y desarrollo.

Esta deducción será incompatible con las demás previstas, para las mismas inversiones, en el capítulo de Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades.

Las entidades sujetas al tipo general de gravamen (entre las que se incluyen las entidades de reducida dimensión a partir del 1 de enero de 2016) o al tipo del 30%, tendrán las siguientes opciones en relación con estas deducciones:

- Las deducciones que se generen en períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2013 podrán aplicarse, opcionalmente, sin límite de cuota pero con un descuento del 20% de su importe.
- No obstante, en caso de insuficiencia de cuota (previa aplicación del descuento indicado), se establece la posibilidad de solicitar su abono en metálico a la Administración tributaria a través de la declaración del Impuesto. El abono de este importe no tendrá la consideración de devolución de ingresos indebidos y no generará el derecho al cobro de intereses de demora aunque se produzca transcurridos más de seis meses desde su solicitud.

La deducción aplicada o abonada en estos casos, en el caso de las actividades de innovación tecnológica, no podrá superar conjuntamente el importe de 1 millón de euros anuales. Además, se establece un límite conjunto de 3 millones de euros para las deducciones por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica que se apliquen o abonen en la forma indicada. Ambos límites se aplicarán a todo el grupo de

sociedades en el supuesto de entidades que formen parte del mismo según los criterios del artículo 42 del Código de Comercio.

Para la aplicación de los dos mecanismos previstos se exige el cumplimiento de los siguientes requisitos:

- Que transcurra, al menos, un año desde la finalización del período impositivo en que se generó la deducción, sin que la misma haya sido objeto de aplicación.
- Que se mantenga la plantilla media o, alternativamente, la plantilla media adscrita a actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica desde el final del período impositivo en que se generó la deducción hasta la finalización del plazo indicado en el punto siguiente
- Que en los 24 meses siguientes a la finalización del período impositivo en cuya declaración se realice la correspondiente aplicación o abono, se destine un importe equivalente a la deducción aplicada o abonada a gastos de investigación y desarrollo e innovación tecnológica o a inversiones en elementos del inmovilizado material o activo intangible exclusivamente afectos a dichas actividades, excluidos los inmuebles.
- Que se haya obtenido un informe motivado sobre la calificación de la actividad como investigación y desarrollo o innovación tecnológica o un acuerdo previo de valoración de los gastos e inversiones correspondientes a dichas actividades.

###### (ii) Otras deducciones por inversiones:

- Deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales:
  - a. Para las inversiones en producciones españolas en largometrajes cinematográficos y series de ficción, animación o documental que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial

se establece una deducción del 20% respecto del primer millón de base y del 18% sobre el exceso, sin que el importe de la deducción pueda en ningún caso exceder de 3 millones de euros.

La base de la deducción es el coste de la producción y los gastos para la obtención de copias y gastos de publicidad y promoción a cargo del productor, hasta el 40% del coste de producción, exigiéndose que al menos el 50% de la base se corresponda con gastos en territorio español. Las subvenciones recibidas para financiar las inversiones reducirán la base de la deducción.

En caso de coproducciones, los importes se determinarán, para cada coproductor, en función del porcentaje de participación en aquellas.

- b. Por su parte, los productores registrados en el Registro de Empresas Cinematográficas del Ministerio de Educación, Cultura y Deporte que se encarguen de la ejecución de una producción extranjera de largometrajes cinematográficos o de obras audiovisuales que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada tendrán derecho a una deducción del 15% de los gastos realizados en territorio español, siempre que éstos sean, al menos, de 1 millón de euros.

La deducción generada en cada período impositivo no podrá superar el importe de 2,5 millones de euros, por cada producción realizada.

- c. Por último, los gastos realizados en la producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales tendrán una deducción del 20% de los costes directos de carácter artístico técnico o promocional, minorados en las subvenciones recibidas.

La deducción generada en cada período impositivo no podrá superar el importe de 500.000 euros por contribuyente.

- Por creación de empleo de trabajadores minusválidos:

Esta deducción se calcula por cada persona/año de incremento del promedio de la plantilla de trabajadores con discapacidad contratados por el sujeto pasivo, experimentado durante el período impositivo, respecto a la plantilla media de trabajadores de la misma naturaleza del período inmediato anterior. En concreto, la deducción se aplica en dos tramos:

- 9.000 euros por cada persona con un grado de discapacidad entre el 33% y el 65%.
- 12.000 euros por cada persona con un grado de discapacidad superior al 65%.

No hay exigencias relativas al carácter indefinido o no de los contratos o al desarrollo de jornada completa.

Los trabajadores contratados que den derecho a esta deducción no se computarán a efectos de la libertad de amortización con creación de empleo.

- Deducciones por creación de empleo.

Las entidades que contraten a su primer trabajador a través de un contrato de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores, que sea menor de 30 años, podrán deducir de la cuota íntegra la cantidad de 3.000 euros.

Sin perjuicio de la anterior deducción, las entidades podrán aplicar una segunda deducción siempre y cuando cumplan los siguientes requisitos:

- Tengan una plantilla inferior a 50 trabajadores en el momento en que concierten contratos de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores.
- Contraten a desempleados beneficiarios de una prestación contributiva por desempleo.

- Que en los doce meses siguientes al inicio de la relación laboral se produzca, respecto de cada trabajador, un incremento de la plantilla media total de la entidad en, al menos, una unidad respecto a la existente en los doce meses anteriores.
- Que el trabajador contratado hubiera percibido la prestación por desempleo durante, al menos, tres meses antes del inicio de la relación laboral. A estos efectos, el trabajador proporcionará a la entidad un certificado del Servicio Público de Empleo Estatal sobre el importe de la prestación pendiente de percibir en la fecha prevista de inicio de la relación laboral.

En concreto, el importe de esta segunda deducción (que solo será de aplicación respecto de contratos realizados en el período impositivo hasta alcanzar una plantilla de 50 trabajadores) será el 50 por ciento del menor de los siguientes importes:

- El importe de la prestación por desempleo que el trabajador tuviera pendiente de percibir en el momento de la contratación.
- El importe correspondiente a doce mensualidades de la prestación por desempleo que tuviera reconocida.

- Normas comunes a las deducciones por inversiones.

En general, el conjunto de las deducciones expuestas (en producciones cinematográficas o audiovisuales españolas, en I+D+i, por creación de empleo para minusválidos, y por creación de empleo) no podrán exceder conjuntamente del 25% de la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones (el límite se elevará al 50% cuando la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica que correspondan a gastos e

inversiones efectuadas en el período impositivo exceda del 10% de la cuota íntegra).

En cualquier caso, las deducciones acreditadas y no aplicadas podrán ser compensadas en los períodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos (en el caso de la deducción por actividades de investigación científica e innovación tecnológica, el período es de 18 años). El cómputo de los plazos para la aplicación de las deducciones podrá diferirse al primer período impositivo en que se produzcan resultados positivos, en el caso de entidades de nueva creación o de entidades que saneen pérdidas de ejercicios anteriores mediante la aportación efectiva de nuevos recursos.

El derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación de las deducciones previstas en los apartados anteriores aplicadas o pendientes de aplicar 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 aplicación.

Transcurrido dicho plazo, el contribuyente deberá acreditar las deducciones cuya aplicación pretenda 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.

### 2.1.5. Tratamiento de la doble imposición

El régimen de deducción y de exención que se establecía en la anterior normativa en función del tipo de renta ha sido modificado de forma sustancial por la nueva Ley (para los ejercicios iniciados a partir de 2015), introduciéndose un régimen de exención general para participaciones significativas, aplicable tanto en el ámbito interno como internacional.

De forma resumida:

a) Para los dividendos o participaciones en beneficios procedentes de participaciones en entidades residentes, la norma anterior (aplicable hasta 2014) establecía una deducción sobre la cuota que podía ser del 100% o del 50% de la cuota íntegra correspondiente a la base imponible derivada de esos ingresos, en función del porcentaje y del tiempo de tenencia de la participación en la entidad.

Ahora hay un régimen de exención similar al ya existente antes para el caso de participaciones en entidades no residentes, que se detalla más abajo.

b) Las rentas derivadas de la transmisión de participaciones en entidades residentes estaban sometidas a gravamen con la particularidad de poderse aplicar una deducción sobre la cuota en determinados casos respecto de las reservas acumuladas por la entidad participada durante el período de tenencia de la participación.

Ahora se establece la exención para estas rentas, también en consonancia con el régimen ya previsto hasta 2014 para rentas procedentes del exterior cuando se cumplan ciertos requisitos.

c) Los dividendos y las rentas procedentes de participaciones en entidades no residentes así como las rentas obtenidas por establecimientos permanentes en el exterior seguirán estando exentos aunque se han introducido algunos cambios en cuanto a los requisitos que se han de cumplir para ello.

d) Por último, la nueva Ley conserva la deducción sobre la cuota tanto para (i) rentas y plusvalías obtenidas en el extranjero como para (ii) dividendos y participaciones en beneficios procedentes del exterior como método alternativo al de exención. Y también se mantiene en la nueva Ley la posibilidad de deducir el impuesto soportado en el extranjero cuando en la base imponible se integren rentas obtenidas y gravadas fuera de España, con el límite del impuesto que hubiera correspondido pagar en España si las rentas se hubieran obtenido en territorio español, permitiéndose ahora deducir

en la base imponible el exceso del impuesto extranjero que no pueda ser deducido en cuota por exceder el límite anterior.

Básicamente, este método de deducción exige que la totalidad de las rentas o plusvalías obtenidas en el extranjero por compañías residentes en España se integren en la base imponible con el objeto de calcular el impuesto, pero que de la cantidad de impuesto resultante (cuota) se deduzcan los impuestos efectivamente pagados por el sujeto en el extranjero, con el límite de lo que hubiera correspondido pagar por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en territorio español. El cálculo se realizará integrando todas las rentas obtenidas en un mismo país, excepto en el caso de establecimientos permanentes, en el que se realizará agrupando las obtenidas por cada uno de ellos.

En el caso de dividendos o participaciones en beneficios pagados por una entidad no residente en territorio español, se permite además la deducción del impuesto efectivamente pagado por esta última respecto de los beneficios con cargo a los cuales se abona el dividendo (lo que se conoce como impuesto subyacente).

La deducción de este impuesto subyacente se aplica sin límite de nivel (es decir, el de las filiales, el de las filiales de éstas, y así sucesivamente). Los requisitos para esta deducción del subyacente son que la participación directa o indirecta en el capital de la entidad no residente sea, al menos, del 5%, y que la misma se haya poseído de manera ininterrumpida durante el año anterior a que se haya distribuido el dividendo (o que el plazo del año se cumpla con posterioridad a la distribución), así como que la entidad residente integre en su base imponible los beneficios de la entidad que distribuye el dividendo.

La suma de ambas deducciones (del impuesto subyacente y del soportado por el sujeto pasivo en el exterior) no podrá exceder de la cuota íntegra que hubiera correspondido pagar en España por dichas rentas.

Las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra se podrán compensar en los diez años inmediatos y sucesivos.

Con efecto para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2016, se ha establecido un límite a la aplicación de estas deducciones para evitar la doble imposición a entidades con un importe neto de la cifra de negocios en los 12 meses anteriores de, al menos, 20 millones de euros. Así pues, la aplicación conjunta de las mismas no podrá exceder el 50% de la cuota íntegra del ejercicio.

Esta limitación afecta tanto a las deducciones generadas a partir del ejercicio 2016, a las como acreditadas y pendientes de aplicación.

### **2.1.5.1. Dividendos y rentas derivadas de participaciones en entidades residentes en territorio español: régimen de exención**

Como se ha indicado, la norma establece ahora un método general de exención para este tipo de rentas procedentes de entidades residentes.

Para la aplicación de esta exención, la participación en la entidad residente (i) debe ser de, al menos, un 5% o, alternativamente, tener un valor superior a 20 millones de euros y (ii) se deberá poseer ininterrumpidamente durante, al menos, un año, teniéndose también en cuenta el período que haya estado poseída por alguna otra entidad de su grupo de sociedades definido conforme al artículo 42 del Código de Comercio.

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 otras entidades en más de un 70% de sus ingresos, la aplicación de la exención respecto de dichas rentas requerirá que el contribuyente tenga una participación indirecta en esas entidades que cumpla los requisitos indicados sobre porcentaje o valor de adquisición y tenencia.

Dicho porcentaje de ingresos (70%) se calculará sobre el resultado consolidado del ejercicio en el caso de que la entidad directamente

participada sea dominante de un grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio y formule cuentas anuales consolidadas.

En caso de participación indirecta en filiales de segundo o ulterior nivel deberá respetarse el porcentaje mínimo del 5%, 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.

El requisito exigido de participación indirecta no resultará de aplicación cuando el contribuyente acredite que los dividendos o participaciones en beneficios percibidos se han integrado en la base imponible de la entidad directa o indirectamente participada como dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades sin derecho a la aplicación de un régimen de exención o de deducción por doble imposición.

El establecimiento para los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2015 de este régimen de exención para las rentas obtenidas en la transmisión de participaciones en entidades residentes en España implica (i) la supresión de las reglas que estaban fijadas para evitar la doble imposición en caso de distribución de dividendos, al dejar de producirse esa doble imposición por quedar exentas para el futuro las rentas obtenidas por los transmitentes, y (ii) el mantenimiento como régimen transitorio de esas reglas para aquellos casos en que las participaciones se hayan adquirido con anterioridad a esa fecha y los anteriores titulares de las participaciones hubieran tributado efectivamente en España con motivo de la transmisión de esas participaciones.

### **2.1.5.2. Dividendos y rentas derivadas de participaciones en entidades no residentes: régimen de exención**

Esta exención ya estaba regulada con anterioridad aunque se introducen cambios a partir de los ejercicios iniciados en 2015.

Para la aplicación de la exención se requiere, además del cumplimiento del requisito de porcentaje y de tenencia de la participación mencionado en el apartado anterior, que la entidad participada haya estado sujeta y no exenta por un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al propio Impuesto sobre Sociedades a un tipo nominal de, al menos, el 10%, con independencia de la aplicación de algún tipo de exención, bonificación, reducción o deducción sobre aquellos.

El requisito de “impuesto de naturaleza idéntica o análoga” se entenderá cumplido 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.

Para los ejercicios iniciados a partir de 2017 se añade que en ningún caso se entenderá cumplido este requisito 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.

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 la exención respecto de dichas rentas requerirá que el requisito de “impuesto de naturaleza idéntica o análoga” se cumpla, al menos, en la entidad indirectamente participada.

No se contempla, como regla general, como sí se exigía en la norma anterior a 2015, el que los resultados de la participada provengan de una actividad empresarial desarrollada en el extranjero.

### **2.1.5.3. Especialidades en la aplicación de la exención**

- Se establece una fórmula de cálculo proporcional de la renta exenta para los supuestos en los que la participada no residente



no haya estado sujeta durante todo el período de tenencia de la participación a un “impuesto de naturaleza idéntica o análoga” al Impuesto sobre Sociedades.

- Se establece una regla en virtud de la cual se limita la cuantía exenta cuando las participaciones se hubieran adquirido en una aportación de (i) activos distintos de participaciones en entidades, o de (ii) participaciones en entidades que no cumplan el requisito mínimo de participación o, total o parcialmente, el de tributación mínima (siendo participaciones en entidades no residentes), si esa aportación se acogió al régimen especial de neutralidad previsto para reestructuraciones empresariales (apartado 2.1.10) de forma que no se hubiera integrado la renta obtenida en esa aportación en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades o del IRNR.

En estos casos, la exención no se aplicará a la renta que quedó diferida en esa aportación salvo que se acredite que la entidad adquirente ha tributado por esa renta diferida.

- El mismo tipo de limitación a la exención se establece en el caso de participaciones de sujetos pasivos del IRPF que hubieran recibido esas participaciones también en una aportación de participaciones acogida al régimen de especial reestructuraciones empresariales (apartado 2.1.10).

En estos casos, cuando las participaciones aportadas en esa reestructuración sean objeto de transmisión en los dos años posteriores a la aportación, la exención no se aplicará sobre la renta que quedó diferida en la aportación, salvo que se acredite que las personas físicas han transmitido su participación en la entidad durante el referido plazo.

- Se impide la aplicación de la exención en el caso de la transmisión de participaciones en entidades patrimoniales o en agrupaciones de interés económico, en la parte de la renta que no se corresponda con un incremento de beneficios no distribuidos generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación. Tampoco se aplica a las rentas derivadas de la

transmisión en una entidad que cumpla los requisitos del régimen de transparencia fiscal internacional siempre que al menos el 15% de sus rentas queden sometidas al mismo.

#### 2.1.5.4. Rentas generadas por establecimientos permanentes

Estarán exentas las rentas positivas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente situado fuera del territorio español cuando el mismo haya estado sujeto y no exento a un impuesto de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto con un tipo nominal de, al menos, un 10%.

Estarán exentas, igualmente, las rentas positivas derivadas de la transmisión de un establecimiento permanente respecto del que se cumpla el requisito de tributación con un tipo nominal de al menos el 10% en los términos establecidos más arriba.

Finalmente, se regula expresamente la posibilidad de operar en un mismo país a través de establecimientos permanentes diferenciados, en cuyo caso la aplicación del régimen de exención o de deducción se hará por cada uno de los establecimientos permanentes de forma independiente.

#### 2.1.6. Tratamiento de los deterioros y pérdidas derivados de participaciones en entidades y de la tenencia de establecimientos permanentes en el extranjero

Como se acaba de resumir en el apartado 2.1.5, la Ley del Impuesto regula reglas para evitar la doble imposición en relación con acciones o participaciones en entidades. Esta doble imposición se evita, básicamente y como se ha indicado, mediante la aplicación de una exención para las rentas positivas derivadas de las participaciones (dividendos, plusvalías) siempre que esas participaciones cumplan ciertos requisitos. Estos requisitos, como se ha visto, se refieren fundamentalmente a la participación (porcentaje, coste, período de tenencia) o, en el caso de entidades no residentes, a que estas entidades tengan una tributación mínima. El mismo tipo

de exención se establece para las rentas positivas derivadas de establecimientos permanentes en el extranjero.

Para los ejercicios iniciados a partir de 2017, el legislador ha introducido un paralelismo entre estos beneficios y el aprovechamiento de las pérdidas derivadas de esas participaciones. De este modo, si una participación da derecho a la exención sobre las rentas positivas que deriven de esa participación (dividendos y plusvalías), entonces no podrán aprovecharse las pérdidas (por transmisión o deterioro) que deriven de esa participación. Antes de esta reforma ya había ciertas limitaciones al aprovechamiento de pérdidas pero ahora las limitaciones se han ampliado (aunque se comentarán algunas de las limitaciones anteriores a 2016, para un mejor entendimiento de la cuestión nos remitimos a versiones anteriores de la presente Guía).

Todo ello se ha llevado a cabo mediante la modificación de los artículos de la Ley que se refieren a la imputación temporal de las rentas, la deducibilidad del deterioro, los gastos no deducibles y la propia exención de dividendos y plusvalías. Dada la complejidad de esta normativa, en este apartado se resumen de forma sistemática (y no conforme a cada uno de los artículos de la norma) el tratamiento de las pérdidas de participaciones en entidades.

Para entender este tratamiento, es preciso distinguir entre dos tipos de participaciones en entidades:

- a) Las que denominaremos “cualificadas”, que son aquellas que dan derecho a la exención de dividendos y plusvalías. Se trata de participaciones en las que se cumplen los requisitos de (i) participación de al menos el 5% (o adquiridas por más de 20 millones de euros) durante al menos un año y, (ii) en el caso de entidades no residentes, participaciones que además lo sean en entidades con un nivel mínimo de tributación (10% de tipo nominal al menos).
- b) Las que denominaremos “no cualificadas”, que son las que no cumplen los requisitos anteriores.



Lo que ha pretendido el legislador, como se ha señalado anteriormente, es que si una participación puede beneficiarse de la exención sobre dividendos y plusvalías, entonces las pérdidas que esa participación genere nunca serán deducibles. Para las demás, podrán deducirse antes o después (a veces minoradas por determinadas cuantías, como se verá a continuación). Y todo ello con ciertas excepciones que irán viéndose.

De forma resumida y sistemática, el tratamiento es el siguiente:

### 2.1.6.1. Participaciones “cualificadas”

- Las pérdidas derivadas de su transmisión no serán deducibles nunca. La no deducibilidad de las pérdidas, sin embargo, será parcial cuando el derecho a aplicar la exención sea igualmente parcial.

En el mismo sentido, tampoco resultarán deducibles las rentas negativas obtenidas en el extranjero como consecuencia de la transmisión de un establecimiento permanente.

- Los deterioros de las participaciones tampoco serán deducibles, de forma permanente.
- No obstante, se reconoce expresamente la deducibilidad de las rentas negativas generadas en caso de extinción de la entidad participada, salvo que la misma sea consecuencia de una operación de reestructuración; o también en caso de cese del establecimiento permanente.

En ese caso, el importe de las rentas negativas deducible se minorará en el importe de los dividendos o participaciones en beneficios recibidos de la entidad participada o rentas positivas netas del establecimiento permanente (según el caso), obtenidos o generados en los diez años anteriores a la fecha de la extinción, siempre que:

- En el caso de participaciones en entidades, los referidos dividendos o participaciones en beneficios no hayan

minorado el valor de adquisición y hayan tenido derecho a la aplicación de un régimen de exención o de deducción para la eliminación de la doble imposición, por el importe de la misma.

- En el caso de establecimientos permanentes, las rentas netas hayan tenido derecho a la aplicación de un régimen de exención o de deducción para la eliminación de la doble imposición, también por el importe de la referida exención o deducción.

### 2.1.6.2. Participaciones “no cualificadas”

- En general, si se trata de participaciones en entidades no residentes que no cumplan el requisito de tributación mínima (o que estén en paraísos fiscales), las pérdidas o deterioros no serán deducibles nunca.

Esto incluye las disminuciones de valor originadas por la aplicación del criterio del valor razonable que se imputen a la cuenta de pérdidas y ganancias, salvo que previamente se hubiera integrado en la base imponible un incremento de valor por el mismo importe como consecuencia de la participación en valores homogéneos.

En el caso de participaciones en paraísos fiscales, los deterioros o pérdidas podrán deducirse (cumplido el resto de requisitos para la deducibilidad), pero solo si residen en un Estado miembro de la Unión Europea y el contribuyente acredita que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades económicas.

- En el resto de los casos:
  - Los deterioros de participaciones no serán deducibles pero se trata de una diferencia temporal (porque cuando se materialice la pérdida, podrá llegar a ser deducible según se indica a continuación).

- En el caso de pérdidas derivadas de la transmisión intra-grupo, como en cualquier otro tipo de activos, la imputación de la pérdida se difiere al momento en que las participaciones sean transmitidas a terceros ajenos al grupo o la entidad transmitente o la adquirente dejan de formar parte del grupo.

En esos casos, cuando las pérdidas se integren, deberán minorarse en el importe de las rentas positivas generadas en la transmisión a terceros<sup>17</sup>.

En caso de extinción de la entidad participada se podrán computar las pérdidas salvo que se produzca como consecuencia de una operación de reestructuración<sup>18</sup> o de cualquier supuesto de continuación en el ejercicio de la actividad.

- Las rentas negativas derivadas de su transmisión a terceros se integrarán en la base imponible pero se minorarán también en el importe de la renta positiva generada en cualquier transmisión intra-grupo precedente a la que se hubiera aplicado un régimen de exención o deducción por doble imposición.
- De forma adicional, el importe de las rentas negativas 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 hayan tenido derecho a la aplicación de la exención para evitar la doble imposición.

<sup>17</sup> En los ejercicios anteriores a 2017 la minoración de las rentas negativas en las positivas podía evitarse si éstas habían tributado a un tipo efectivo de gravamen de al menos un 10%.

<sup>18</sup> Hasta 2016, solo si la reestructuración se acogía al régimen especial comentado en el apartado 2.1.10.

### 2.1.7. Retenciones y pagos a cuenta

Determinados rendimientos, como intereses y dividendos, deben ser objeto de una retención en la fuente como pago a cuenta de la deuda tributaria al final del ejercicio.

Además, con ciertas excepciones, los arrendamientos de determinados bienes inmuebles están sujetos a una retención sobre la renta pagada a los arrendadores<sup>19</sup>.

Por otro lado, las compañías españolas tienen la obligación de realizar tres pagos a cuenta del impuesto definitivo (en abril, octubre y diciembre de cada año), en base a cualquiera de los siguientes métodos:

- (i) Cálculo del pago fraccionado a partir de la cuota tributaria (método de la cuota): Aquellos sujetos pasivos cuyo importe neto de la cifra de negocios no haya excedido de 6 millones de euros en los doce meses anteriores a la fecha de inicio de su período impositivo, realizarán los pagos a cuenta aplicando el 18% a la cuota (neta de deducciones) del último período impositivo cuyo plazo reglamentario de declaración estuviese vencido.
- (ii) Cálculo del pago fraccionado a partir de la base imponible (método de la base): Este método será de obligada aplicación para aquellos sujetos pasivos cuyo importe neto de la cifra de negocios haya excedido de 6 millones de euros en los doce meses anteriores a la fecha de inicio de su período impositivo, y opcional para cualquier otro sujeto pasivo que decida optar por el mismo.

El pago fraccionado se calcula sobre la parte de la base imponible del período de los tres, nueve u once primeros meses de cada año natural, aplicando el tipo que resulte de multiplicar

<sup>19</sup> El Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 de diciembre, incrementó el tipo de retención general del 19% al 21% para los ejercicios 2012 y 2013. Posteriormente, se ha ampliado la aplicación de este tipo del 21% a 2014. Para el ejercicio 2015 el tipo de retención general es del 20%, y del 19% de 2016 en adelante.

el tipo impositivo por el que deba tributar la entidad por 5/7 (para sujetos pasivos a quienes sea aplicable el tipo general, el pago a cuenta será del 20% en 2015 y del 17% del 2016 en adelante). La cantidad resultante es minorada por ciertas bonificaciones, retenciones e ingresos a cuenta practicados sobre los ingresos del sujeto pasivo, y por los pagos fraccionados efectuados correspondientes al período.

Por su parte, a diferencia del ejercicio 2015, a partir del ejercicio 2016 aquellas entidades que calculen el pago fraccionado mediante este método ya no deberán integrar a la base imponible del período el 25% del importe de los dividendos y rentas devengadas a los que resulte de aplicación la exención del artículo 21 de la Ley del impuesto (dividendos y plusvalías de fuente extranjera).

No obstante lo anterior, con efectos a partir del segundo pago fraccionado del período impositivo 2016 y para aquellos sujetos pasivos cuyo importe neto de cifra de negocios en los 12 meses anteriores a la fecha en la que se inicie el período impositivo sea de, al menos, 10 millones de euros, se ha incrementado el tipo aplicable a los pagos fraccionados (con carácter general, al 24%) y se ha reestablecido la regla del pago fraccionado mínimo que en principio no iba a aplicar ya desde 2016. Así, la cantidad a pagar no podrá ser inferior, en ningún caso, al 23% (25% para las entidades con un tipo de gravamen del 30%) del resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias.

Del citado resultado positivo quedan excluidas: (i) las rentas derivadas de quitas o esperas consecuencia de un acuerdo de acreedores del contribuyente (excepto la parte de su importe que se integre en la base imponible del período) y (ii) el importe derivado de aumentos de capital o fondos propios por compensación de créditos que no se integre en la base imponible.

Las retenciones y pagos a cuenta se deducirán en la declaración anual del ejercicio correspondiente. Si el importe de las retenciones y de los pagos a cuentas excede de la cuota íntegra, la entidad tendrá derecho a la devolución del exceso.

### 2.1.8. Régimen de consolidación fiscal

La Ley del Impuesto prevé la posibilidad de que ciertos grupos de sociedades tributen en consolidación.

La presentación de una declaración consolidada presenta ventajas significativas, sobre todo si se tiene en cuenta que las pérdidas de algunas compañías del grupo pueden ser compensadas con los beneficios de otras. Además, en la medida en que los resultados de operaciones intragrupo para la determinación de la base imponible consolidada se eliminan, la presunción de rendimientos en la valoración de las transacciones entre vinculadas podría ser irrelevante<sup>20</sup> (ver los comentarios anteriores sobre esta materia). No obstante, el régimen de declaración consolidada también tiene inconvenientes. Por ejemplo, el límite mínimo de deducibilidad general de los gastos financieros (de 1.000.000 euros) no se multiplica por el número de entidades, sino que es único para todo el grupo.

A efectos fiscales, un grupo consolidado es el conjunto de entidades residentes en territorio español en las que o bien una entidad residente o una no residente tengan una participación directa o indirecta de, al menos, el 75%<sup>21</sup> del capital social y se posea la mayoría de los derechos de voto de otra u otras entidades que tengan la consideración de dependientes el primer día del período impositivo en que sea de aplicación este régimen de tributación.

<sup>20</sup> La normativa exceptúa en estos casos la obligación de mantener la documentación que se exige con carácter general para documentar las operaciones vinculadas, en relación con las operaciones realizadas en el seno del grupo fiscal.

<sup>21</sup> En relación con las entidades cuyas acciones estén admitidas a negociación en un mercado regulado se reduce al 70% la participación mínima de la sociedad dominante en sus dependientes a efectos de la definición de grupo fiscal, siempre que se trate de sociedades participadas cuyas acciones estén admitidas a negociación en un mercado regulado. Esta reducción se aplica para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2010.

Cuando una entidad no residente en territorio español ni residente en un país o territorio calificado como paraíso fiscal, con personalidad jurídica y sujeta y no exenta a un Impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre Sociedades español tenga la consideración de entidad dominante respecto de dos o más entidades dependientes, el grupo fiscal estará constituido por todas las entidades dependientes.

A los solos efectos de aplicar el régimen de consolidación fiscal, los establecimientos permanentes de entidades no residentes se considerarán entidades residentes participadas al 100% del capital y derechos de voto por aquellas entidades no residentes.

Con objeto de solicitar la aplicación del régimen de tributación consolidada, será necesario cumplir con los siguientes requisitos:

- Que la sociedad o el establecimiento permanente dominante tenga al menos el 75% de la participación de una sociedad y se posea la mayoría de los derechos de voto de otra u otras entidades que tengan la consideración de dependientes el primer día del período impositivo en que se aplique el régimen.
- Que dicha participación y los referidos derechos de voto se mantengan durante todo el período impositivo.
- Que no sea dependiente, directa o indirectamente, de ninguna otra que reúna los requisitos para ser considerada como dominante
- Que no esté sometida al régimen especial de las agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, de uniones temporales de empresas o regímenes análogos a ambos.
- Que, tratándose de establecimientos permanentes de entidades no residentes en territorio español, dichas entidades no sean dependientes, directa o indirectamente, de ninguna otra que reúna los requisitos para ser considerada como dominante y no residan en un país o territorio calificado como paraíso fiscal.

Los acuerdos para que las sociedades de un grupo tributen en régimen consolidado deben adoptarse por el Consejo de

Administración, u Órgano equivalente de no tener forma mercantil, y ser notificados a la Administración Tributaria, en cualquier fecha del período impositivo inmediato anterior al que sea de aplicación el régimen de consolidación fiscal. El régimen será aplicable de forma indefinida mientras no se renuncie a su aplicación.

Cabe destacar que tendrá la consideración de entidad representante del grupo fiscal la entidad dominante cuando sea residente en territorio español, o aquella entidad del grupo fiscal que este designe cuando no exista ninguna entidad residente en territorio español que cumpla los requisitos para tener la condición de dominante.

### 2.1.9. Entidades de tenencia de valores extranjeros (ETVE)

La regulación de este régimen lo ha venido configurando como uno de los más competitivos de los existentes en los países miembros de la Unión Europea. No obstante, la generalización del régimen de exención para dividendos y plusvalías de fuente extranjera junto con la amplia red de convenios para evitar la doble imposición suscritos por España (que permiten que en muchos casos los dividendos y plusvalías derivados de la participación extranjera en entidades residentes en España no tengan tributación en la fuente) así como la trasposición a la normativa española de la Directiva matriz-filial, hacen que este régimen haya perdido (aunque no en todos los casos) atractivo.

Los principales aspectos de este régimen se resumen a continuación:

#### 2.1.9.1. Tratamiento fiscal de las rentas obtenidas por la ETVE provenientes de las participaciones en las entidades no residentes

Los dividendos o participaciones en beneficios de entidades no residentes en territorio español y las rentas positivas derivadas de la transmisión de la participación están exentos si se cumplen los requisitos y las condiciones exigidas en el método de exención comentado para evitar la doble imposición internacional.

Entre los requisitos para la aplicación del mencionado método se encuentra (como se ha indicado ya) el que la participación en la entidad no residente sea de, al menos, un 5%. A los efectos de la aplicación de la exención contenida en este régimen, se considera cumplido este requisito si el valor de adquisición de la participación es superior a veinte millones de euros.

Se podrá no tener el 5% sobre las filiales de segundo y siguientes niveles (manteniendo el requisito de los 20 millones), si dichas filiales reúnen las circunstancias a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio para formar parte del mismo grupo de sociedades con la entidad extranjera de primer nivel y formulan estados contables consolidados.

Este límite de 20 millones no resulta de aplicación en aquellas entidades que ya estuvieran aplicando el régimen de las ETVE en periodos impositivos iniciados con anterioridad al 1 de enero de 2015 y hubieran venido cumpliendo con el límite cuantitativo de 6 millones de euros en sus participadas (que era el establecido en la normativa anterior a la actualmente vigente).

#### 2.1.9.2. Tratamiento de las rentas distribuidas por la ETVE

Si el perceptor de estos beneficios es una entidad sujeta al Impuesto sobre Sociedades español, los beneficios percibidos darán derecho al régimen de exención para evitar la doble imposición interna.

En el caso de que el perceptor sea una persona física sujeta al IRPF español, el beneficio distribuido se considerará renta del ahorro y se podrá aplicar la deducción por los impuestos satisfechos en el extranjero en los términos fijados en la propia normativa reguladora del IRPF, respecto de los impuestos pagados en el extranjero por la ETVE y que correspondan a las rentas exentas que hayan contribuido a la formación de los beneficios percibidos.

Finalmente, si el perceptor es una persona o entidad no residente en territorio español, se entiende que el beneficio distribuido no se ha obtenido en territorio español, considerándose a estos efectos que el primer beneficio distribuido procede de rentas exentas.

En concreto, a la distribución de la prima de emisión se le debe dar el mismo tratamiento que a la distribución de beneficios, entendiéndose que el primer beneficio distribuido procede de rentas exentas.

### 2.1.9.3. Tratamiento de las plusvalías obtenidas por la transmisión de las participaciones en la ETVE

En el caso de que el socio sea una entidad sujeta al Impuesto sobre Sociedades español o al IRNR con establecimiento permanente en territorio español, podrá aplicar el régimen de exención previsto para evitar la doble imposición (cumpliendo los requisitos de participación en la entidad establecidos en el artículo que regula la exención).

Si el socio es una persona o entidad no residente en territorio español, no se entenderá obtenida en España la renta que se corresponda con reservas dotadas con cargo a rentas exentas o con diferencias de valor imputables a las participaciones en entidades no residentes que cumplan los requisitos para poder aplicar la exención a las rentas de fuente extranjera. Para el socio residente persona física, no existe regla especial, por lo que está sujeto al régimen general del IRPF.

### 2.1.9.4. Acceso al régimen y objeto social de la ETVE

El acceso al régimen se consigue comunicando al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas la opción del sujeto pasivo de acogerse a este régimen (no está sujeta a autorización).

Para acceder al régimen, es preciso que:

- Los valores o participaciones representativos de la participación en el capital de la ETVE sean nominativos. Las sociedades cotizadas, por tanto, no pueden acceder a este régimen especial.
- El objeto social de la ETVE debe incluir la gestión y administración de valores representativos de los fondos propios de entidades no

residentes en territorio español, mediante la correspondiente organización de medios materiales y personales.

### 2.1.9.5. Otras cuestiones

- Las ETVE puede consolidar fiscalmente si concurre el resto de los requisitos exigidos para ello.
- No es aplicable el régimen de ETVE a las agrupaciones de interés económico españolas y europeas, a las uniones temporales de empresas y a las entidades que tengan como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario bajo ciertos requisitos.

### 2.1.10. Régimen de neutralidad fiscal para operaciones de reestructuración

Con el fin de facilitar las operaciones de reestructuración empresarial (fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambios de domicilio social de una sociedad europea o una sociedad cooperativa europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea) se prevé en la Ley un régimen especial basado en los principios de no intervención administrativa y neutralidad impositiva, que garantiza el diferimiento o la no tributación, en su caso, de los sujetos pasivos, tanto en el ámbito de la imposición directa como indirecta, en la misma línea que el resto de los países miembros de la Unión Europea.

Este régimen se configura expresamente a partir del ejercicio 2015 como el régimen general aplicable a las operaciones de reestructuración, desapareciendo, por tanto, la opción para su aplicación, y estableciéndose una obligación genérica de comunicación a la Administración tributaria de la realización de operaciones que aplican el mismo.

En las fusiones también destaca la posibilidad de que la entidad absorbente se subrogue en el derecho a compensar las bases

imponibles negativas pendientes de utilización en la entidad o rama de actividad absorbida.

### 2.1.11. Incentivos fiscales para las entidades de reducida dimensión

Las entidades cuyo importe neto de cifra de negocios en el período impositivo inmediato anterior (o en el ejercicio corriente, en el caso de empresas de nueva creación) sea inferior a 10 millones de euros podrán disfrutar de ciertos incentivos fiscales. Cuando la entidad forme parte de un grupo de sociedades en el sentido del Artículo 42 del Código de Comercio, dicho importe se referirá al conjunto de entidades pertenecientes al grupo.

Este régimen no es aplicable si la entidad tiene la consideración de entidad patrimonial.

El régimen especial resulta aplicable también:

- Durante los tres períodos impositivos inmediatos siguientes a aquél período en el que alcance el umbral de 10 millones de euros (siempre que se hayan cumplido las condiciones para que estas entidades sean consideradas como empresas de reducida dimensión tanto en el referido período como en los dos períodos impositivos anteriores).
- Cuando el umbral de 10 millones de euros se supere como consecuencia de la realización de una operación de reestructuración empresarial acogida al régimen especial de neutralidad fiscal, siempre y cuando todas las entidades que intervengan en dicha operación cumplan las condiciones para ser consideradas como de reducida dimensión tanto en el período impositivo en el que se realice la operación como en los dos períodos impositivos anteriores.

Los incentivos pueden resumirse como sigue:

- Libertad de amortización para elementos del inmovilizado material, con ciertos límites, siempre que se cumplan determinados requisitos de creación de empleo.

- Derecho a multiplicar por 2 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas (aunque no se haya registrado contablemente) para elementos del inmovilizado material nuevos, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible puestos a disposición del sujeto pasivo en el ejercicio en que éste reúna los requisitos para ser una empresa de reducida dimensión (salvo, entre otros, el fondo de comercio y las marcas, los cuales darán derecho a multiplicar por 1,5 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas en las mismas condiciones).
- Posibilidad de dotar una provisión por insolvencias, hasta el límite del 1%, sobre los deudores existentes a la conclusión del período impositivo.
- Durante 2015, el tipo de gravamen para las entidades de reducida dimensión era del 25% hasta una base imponible de 300.000 euros, y del 28% en adelante. A partir del 2016, dicho tipo es del 25% de forma general (es decir, se aplica el tipo general del impuesto), salvo para las empresas de nueva creación, que tributan al 15% en el año de su creación y el siguiente.

Dicho tipo impositivo general del 25% se vería reducido, en caso de aplicación de la reserva de capitalización y la reserva de nivelación de bases imponibles que se analiza a continuación, aproximadamente hasta un 20%.

- Aplicación del régimen de “reserva de nivelación de bases imponibles”, que supone una reducción de hasta el 10% de la base imponible con un límite máximo anual de 1 millón de euros (o el importe que proporcionalmente corresponda en caso de que el período impositivo de la entidad fuera inferior al año). Este beneficio fiscal tiene las siguientes características:
  - i) La reducción que se realice en la base imponible por este motivo se tendrá que integrar en las bases imponibles de los períodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos a la finalización del período en que se hubiera hecho la minoración, conforme la entidad

vaya obteniendo bases imponibles negativas. El importe que no se haya integrado a la finalización de ese plazo por no haberse generado bases imponibles negativas suficientes, se adicionará a la base imponible del período correspondiente a la conclusión del plazo.

- ii) Se tendrá que dotar con cargo a los beneficios del ejercicio en el que se realice la minoración una reserva por el importe de la minoración que será indisponible durante el período de 5 años anteriormente señalado. En caso de no poderse dotar esta reserva, la minoración estará condicionada a que la misma se dote con cargo a los primeros beneficios de ejercicios siguientes respecto de los que resulte posible realizar esa dotación.

El incumplimiento de este requisito determinará la integración en la base imponible de las cantidades que hubieran sido objeto de minoración, incrementadas en un 5%.

- iii) Las cantidades destinadas a la dotación de esta reserva no se pueden aplicar simultáneamente al cumplimiento de la reserva de capitalización regulada también en la Nueva Ley.

### 2.1.12. Otros regímenes especiales

La legislación del Impuesto sobre Sociedades contiene normas que regulan regímenes especiales de tributación, que se establecen en función de las características del sujeto pasivo o de las actividades sectoriales desarrolladas:

#### a. Agrupaciones Españolas y Europeas de Interés Económico

A estas entidades y sus socios se les aplican las normas generales del Impuesto sobre Sociedades con la particularidad de que no han de pagar la deuda tributaria correspondiente a la parte de base imponible imputable a los socios residentes en territorio español y los establecimientos permanentes en España de no residentes.

Los socios no residentes en territorio español de Agrupaciones de Interés Económico españolas, tributarán de conformidad con las normas establecidas en la Ley del IRNR y los convenios para evitar la doble imposición suscritos por España. Los socios no residentes en territorio español de Agrupaciones Europeas de Interés Económico solo tributarán en España por la renta que les impute dicha agrupación, si resultase que la actividad realizada por los mismos a través de la agrupación da lugar a la existencia de un establecimiento permanente en España.

#### b. Uniones Temporales de Empresas (UTE)

Estas entidades tributan de la misma manera que las anteriores Agrupaciones. Sin embargo, la renta de fuente extranjera (derivada de actividades desarrolladas en el extranjero) obtenida por entidades que operen en el extranjero mediante fórmulas de colaboración análogas a las UTEs (*joint ventures*) está exenta (previa solicitud del interesado).

Las pérdidas obtenidas por *joint ventures* de entidades españolas se pueden imputar a las bases imponibles de sus miembros. Si en los años siguientes la *joint venture* obtiene rentas positivas, éstas se imputarán en la base imponible de los miembros con el límite de las pérdidas previamente imputadas.

#### c. Otros sistemas especiales de tributación

Otros sistemas especiales de tributación se aplican a sociedades y fondos de capital riesgo, a las sociedades de desarrollo industrial regional y a las instituciones de inversión colectiva.

También se aplica un régimen de tributación especial para entidades del sector minero, para sociedades cuyo objeto social sea la investigación y explotación de hidrocarburos y para las Entidades Navieras en función del Tonelaje.

Finalmente, se regula el régimen de transparencia fiscal internacional, ya expuesto anteriormente.

**2.1.13. Obligaciones formales**

A falta de disposición estatutaria, se entiende que el ejercicio termina el 31 de diciembre de cada año, coincidiendo con el año natural, si bien pueden pactarse ejercicios económicos diferentes, que nunca podrán ser superiores a 12 meses pero sí inferiores cuando (i) la entidad se extinga, (ii) cambie la residencia de la entidad al extranjero, o (iii) se produzca la transformación de su forma jurídica y ello determine la no sujeción al impuesto de la entidad resultante, la modificación de su tipo de gravamen o la aplicación de un régimen tributario especial.

El devengo del Impuesto se produce, en general, el último día del período impositivo. Por lo tanto, si este coincide con el año natural, se produce el 31 de diciembre.

Las declaraciones anuales deben ser presentadas, y la cuota ingresada, dentro de los 25 días siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo (generalmente, por tanto, el 25 de julio de cada año en relación con el ejercicio precedente).

Los modelos actuales para realizar la declaración del impuesto son los siguientes:

- a) Modelo 200. Es de uso general por los sujetos pasivos sometidos a la normativa común del Impuesto, cualquiera que sea su actividad y el tamaño de la empresa.

Este modelo deberá presentarse únicamente por vía telemática<sup>22</sup>.

<sup>22</sup> Con la entrada en vigor de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, el 2 de octubre de 2016, se establece la obligación legal para las personas jurídicas y entidades sin personalidad jurídica a relacionarse electrónicamente con las Administraciones Públicas. Esta relación electrónica comprende tanto las notificaciones como la presentación de documentos y solicitudes a través de registro.

- b) Modelo 220. Su empleo es obligatorio para los grupos fiscales y debe ser presentado por la entidad dominantes de los mismos (lo que no obsta para que todas las entidades del grupo deban presentar, además, su correspondiente modelo 200).

**2.2. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**

Este Impuesto constituye uno de los pilares del sistema tributario español y actualmente se encuentra regulado por 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, la cual ha sido modificada por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre y por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del IRPF.

La tributación de las personas físicas (y jurídicas) no residentes se regula a través de una ley independiente (el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes), a cuyo análisis dedicamos el apartado 2.3.

**2.2.1. Contribuyentes del impuesto**

Se tiene la consideración de contribuyente a los efectos del Impuesto sobre la Renta cuando:

- Se es una persona física que tenga su residencia habitual en territorio español.
- Se es una persona física de nacionalidad española con residencia habitual en el extranjero pero concorra alguna circunstancia prevista en la Ley (tales como por servicios diplomáticos, consulares, etc.).
- Además, se considera que conserva su calificación de contribuyente aquella persona de nacionalidad española que pase a residir en

un paraíso fiscal (esta regla se aplicará durante el año en que se realice el cambio de residencia y los cuatro siguientes).

Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

- Cuando permanezca más de 183 días, durante un año natural, en territorio español.

Para determinar el período de permanencia en territorio español se computarán sus ausencias esporádicas, salvo que demuestre su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países calificados reglamentariamente como paraísos fiscales, la Administración podrá exigir que se pruebe la permanencia en el mismo durante 183 días en el año natural.

Finalmente, para determinar el período de permanencia en territorio español no computan las estancias debidas a colaboraciones de tipo cultural o humanitario, a título gratuito, con la Administración española.

- El núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos se encuentre en España, de forma directa o indirecta.

En ausencia de prueba en contrario, el contribuyente se presume residente en España cuando residan habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.

Las personas físicas que son contribuyentes por el IRNR, y que residen en algún Estado Miembro de la Unión Europea, pueden optar por tributar en calidad de contribuyentes por el IRPF siempre que acrediten que tienen fijado su domicilio o residencia habitual en un Estado Miembro de la Unión Europea y que han obtenido en España durante el ejercicio, por rendimientos del trabajo y por rendimientos de actividades económicas, al menos el 75% de la totalidad de su renta.

Para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2016, no tienen la consideración de contribuyentes las sociedades civiles no sujetas al Impuesto sobre Sociedades, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Las rentas correspondientes a las mismas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes, respectivamente, de acuerdo con el régimen de atribución de rentas establecido en la Ley del IRPF.

### 2.2.2. Hecho imponible

Las contribuyentes por este impuesto tributan por toda su renta mundial, incluyendo en algunos casos la renta de entidades extranjeras en (régimen de transparencia fiscal internacional), salvo que la entidad no residente de la que procedan los rendimientos sea residente en la Unión Europea. Este régimen de transparencia fiscal internacional es similar al descrito anteriormente en el Impuesto sobre Sociedades.

### 2.2.3. Sistemas de tributación y contribuyente

Existe la posibilidad de tributar de forma individual o conjunta (en torno al concepto de unidad familiar). Sin embargo, hay una única tarifa con dos escalas (general y autonómica) aplicable en cualquiera de dichas modalidades.

### 2.2.4. Esquema general del impuesto

La Ley distingue una base liquidable general y una base liquidable del ahorro. La primera tributa conforme a una escala de tipos progresiva; la segunda a tipos fijos de tributación (o conforme a una escala que se aplica por tramos de ingreso).

La base liquidable general y la del ahorro se calculan a partir de la base imponible general y la del ahorro, aplicando sobre estas últimas determinadas reducciones.

Por su parte, la base imponible general y la del ahorro se calculan a partir de las categorías de renta general y renta del ahorro; estas categorías constituyen compartimentos estancos, con algunas excepciones, de forma que, dentro de cada categoría, las rentas se integran y compensan entre sí, pero sin que las rentas negativas resultantes puedan compensarse con las de las otras categorías de renta. Incluso, dentro de cada categoría, hay sub-compartimentos que no pueden compensarse entre sí.

La base general se determina a partir de **la renta general**, que está constituida por el resultado de sumar los dos saldos siguientes:

a) El saldo que resulte de integrar y compensar entre sí, sin limitación alguna, los siguientes rendimientos e imputaciones de renta:

- Rendimientos del trabajo.
- Rendimientos del capital inmobiliario.
- Los rendimientos obtenidos por la cesión a entidades vinculadas de capitales propios. Esta regla no se aplica (en cuyo caso estos rendimientos se incluirán en la renta del ahorro) cuando:

- Se trate de las entidades previstas en el artículo 1.2 del RD Legislativo 1298/1996, de 28 de junio, sobre Adaptación del Derecho vigente en materia de Entidades de Crédito al de las Comunidades Europeas y siempre que dichos rendimientos no difieran de los que se habrían ofertado a colectivos similares a las personas vinculadas a dichas entidades.

- El importe de los capitales propios cedidos a una entidad vinculada no exceda del resultado de multiplicar por tres los fondos propios, en la parte que corresponda a la participación del contribuyente, de esta última.

- Otros rendimientos del capital mobiliario que no constituyan renta del ahorro, tales como los procedentes

de la cesión del derecho a la explotación de la imagen, los procedentes de la propiedad intelectual cuando el contribuyente no sea el autor, o los procedentes de la propiedad industrial que no se encuentre afecta a actividades económicas realizadas por el contribuyente.

- Rendimientos de actividades económicas.
- Imputación de rentas inmobiliarias.
- Imputación de rentas de entidades en régimen de transparencia fiscal internacional.
- Imputación de rentas por cesión de derechos de imagen.
- Diferencia de valor de instituciones de inversión colectiva constituidas en paraísos fiscales.

b) El saldo positivo resultante de integrar y compensar, exclusivamente entre sí, las alteraciones patrimoniales excluidas aquellas que tengan la consideración de renta del ahorro. Si el resultado de esta integración y compensación arroja saldo negativo su importe se compensará con el saldo positivo de los rendimientos e imputaciones de renta antes señalados, con el límite del 25% de dicho saldo positivo. El exceso, caso de existir, se compensará en los cuatro años siguientes con las mismas limitaciones, debiendo compensarse siempre la cuantía máxima permitida.

La base del ahorro se calcula a partir de la **renta del ahorro** que está constituida por el saldo positivo de sumar:

a) El saldo positivo resultante de integrar y compensar entre sí los conocidos como rendimientos del capital mobiliario, es decir:

- Los rendimientos obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad.

- Los rendimientos obtenidos por la cesión a terceros no vinculados de capitales propios o de los obtenidos



de entidades vinculadas que cumplan los requisitos para no ser incluidas en la renta general.

- Los rendimientos procedentes de operaciones de capitalización, de contratos de seguro de vida o invalidez y de rentas derivadas de la imposición de capitales.

Si el resultado de la integración y compensación arroja saldo negativo, su importe se podrá compensar con el saldo positivo de las ganancias y pérdidas patrimoniales que se declaren en el siguiente componente (apartado b) siguiente) de la base imponible del ahorro con el límite del 25 por ciento de dicho saldo positivo.

- b) El saldo positivo resultante de integrar y compensar las alteraciones patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de la transmisión de elementos patrimoniales. Si el resultado de la integración y compensación arroja saldo negativo, su importe se podrá compensar con el saldo positivo del otro componente (apartado a) anterior) de la base imponible del ahorro, es decir, de los rendimientos de capital mobiliario, con el límite del 25 por ciento de dicho saldo positivo.

En ambos casos si tras dichas compensaciones quedase saldo negativo, su importe se compensará en los cuatro años siguientes.

No obstante, durante los años 2015, 2016 y 2017 el porcentaje de compensación entre rendimientos del capital mobiliario y alteraciones patrimoniales de la base imponible del ahorro no será del 25%, sino del 10%, 15% y 20% respectivamente.

Estos regímenes de integración y compensación son los aplicables a partir de 2015. Al haberse producido modificaciones respecto a los aplicables hasta 2014, se ha regulado un régimen transitorio para los importes pendientes de compensar de años anteriores, que se resume en el siguiente cuadro:

Cuadro 1

PARTIDA PENDIENTE DE COMPENSACIÓN		SE COMPENSA A PARTIR DE 2015 CON	
Ejercicio	Concepto	Concepto	
2011-2012	Pérdidas patrimoniales derivadas de transmisión (sin requisito período de generación) pendientes de compensación a 1 de enero de 2003.	Ganancias patrimoniales derivadas de transmisión con independencia de período de generación.	
2013-2014	Pérdidas patrimoniales derivadas de transmisión con período de generación superior a 1 año pendientes de compensación a 1 de enero de 2015.	Ganancias patrimoniales derivadas de transmisión con independencia de período de generación.	Sin posibilidad de compensar entre sí rendimientos del capital mobiliario y alteraciones patrimoniales (límite 25% expuesto, reducido durante determinados años).
2011-2012	Pérdidas patrimoniales no derivadas de transmisión pendientes de compensación a 1 de enero de 2003.	Ganancias patrimoniales no derivadas de transmisión (ej, premios).	
2013-2014	Pérdidas patrimoniales no derivadas de transmisión pendientes de compensación a 1 de enero de 2015.	Ganancias patrimoniales no derivadas de transmisión (ej, premios).	
	Pérdidas patrimoniales derivadas de transmisión con período de generación inferior a 1 año.	Ganancias patrimoniales derivadas de transmisión con independencia de período de generación.	

### 2.2.5. Rentas exentas

La normativa establece numerosas rentas exentas.

Entre las exenciones que se recogen, destaca la relativa a los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos desarrollados en el extranjero. Dicha exención se aplicará a las retribuciones devengadas durante los días de estancia en el extranjero hasta un importe de 60.100 euros anuales siempre que se cumplan ciertos requisitos:

- Los rendimientos del trabajo deben ser satisfechos por trabajos desarrollados efectivamente en el extranjero.
- Cuando se trate de servicios prestados entre entidades vinculadas, los mismos han de producir o poder producir una ventaja o utilidad al destinatario.

- El beneficiario de los servicios debe ser, o bien una entidad no residente en España, o bien un establecimiento permanente de una sociedad española situado en el extranjero.

- En el país extranjero en el que se desarrolle el trabajo debe ser de aplicación un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al IRPF y no debe tratarse de un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal. Este requisito se considerará cumplido cuando el país o territorio en el que se realicen los trabajos tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información.

Para el cálculo de los rendimientos percibidos por trabajos realizados en el extranjero que deben considerarse exentos de tributación (i) se deben tener en cuenta los días en los que el trabajador haya estado desplazado efectivamente en el extranjero y las retribuciones



específicas correspondientes a los servicios prestados fuera, y (ii) para el cálculo del importe diario devengado por los trabajos realizados en el extranjero se debe aplicar un criterio de reparto proporcional, teniendo en cuenta el número total de días del año, al margen de las retribuciones específicas correspondientes a los referidos trabajos.

Asimismo, cabe destacar la exención prevista para las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto en la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente cuando el importe total se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual en un periodo no superior a dos años desde la fecha de transmisión, bajo el cumplimiento de determinadas condiciones.

También destaca la exención de las indemnizaciones por despido o cese del trabajador en la cuantía establecida 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 (limitada a la cantidad de 180.000 euros para despidos que se produzcan desde el 1 de agosto de 2014); o la exención de los rendimientos positivos del capital mobiliario procedentes de los seguros de vida, depósitos y contratos financieros a través de los cuales se instrumenten los Planes de Ahorro a Largo Plazo, siempre que el contribuyente no efectúe disposición alguna del capital resultante del Plan antes de finalizar el plazo de cinco años desde su apertura.

Destaca la desaparición (a partir del ejercicio 2015) de la exención general de dividendos de hasta 1.500 euros anuales.

### 2.2.6. Rendimientos del trabajo

Los principales aspectos de la tributación de estos rendimientos son los siguientes:

a) Tributan tanto los rendimientos dinerarios como los rendimientos en especie.

b) En cuanto a las retribuciones en especie, lo más relevante es lo siguiente:

- En general, se valorarán por el valor de mercado de las retribuciones.
- No obstante, la norma establece reglas especiales para determinados tipos de rendimientos:

Así, la valoración de la retribución en especie por cesión del uso de vehículos es del 20% anual del coste de adquisición para el pagador o del 20% del valor que correspondería al vehículo si fuese nuevo (dependiendo de si el vehículo es propiedad o no de la empresa, respectivamente). El resultado deberá ponderarse según el porcentaje de uso privado del vehículo. Dicha valoración se podrá reducir hasta en un 30% cuando se trate de vehículos considerados eficientes energéticamente. En el caso de entrega del vehículo, la valoración será el coste, minorado en la valoración del uso anterior.

La retribución en especie por utilización de vivienda que sea propiedad de la empresa quedará limitada al 5% o al 10% del valor catastral, en función de si éste ha sido revisado o no respectivamente, con el límite máximo del 10% del resto de los rendimientos del trabajo.

Otras retribuciones se valoran por su coste, como son los gastos de manutención u hospedaje.

- En todo caso, la norma establece que, con independencia de las reglas generales y especiales indicadas, la valoración de los rendimientos del trabajo en especie satisfechos por empresas que tengan como actividad habitual la realización de las actividades que dan lugar a dichos rendimientos (por ejemplo, cuando una entidad de renting de vehículos cede vehículos en uso a sus empleados), no podrá ser inferior al precio ofertado al público del bien, derecho o servicio de que se trate,

deduciéndose los descuentos ordinarios o comunes, y, en todo caso, con un límite del 15% o de 1.000 euros anuales (el menor).

- Cabe destacar además que determinadas retribuciones en especie no tributan.

Así, no tributa la entrega a los trabajadores en activo, de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, de acciones o participaciones de la propia empresa o de otras empresas del grupo de sociedades, en la parte que no exceda, para el conjunto de las entregadas a cada trabajador, de 12.000 euros anuales, siempre que la oferta se realice en las mismas condiciones para todos los trabajadores de la empresa, grupo o subgrupos de empresa y se cumplan otros requisitos (básicamente vinculados al mantenimiento de las acciones durante un período).

Tampoco tributan las cantidades satisfechas a las entidades encargadas de prestar el servicio público de transporte colectivo de viajeros con la finalidad de favorecer el desplazamiento de los empleados entre su lugar de residencia y el centro de trabajo, con el límite de 1.500 euros anuales para cada trabajador (incluyéndose fórmulas indirectas de pago que cumplan con una serie de condiciones como son los “tickets/vales transporte”).

Y tampoco lo hacen, con ciertos límites cuantitativos, los “tickets restaurante”, o las primas a seguros de enfermedad; ni los “tickets guardería”, en este caso sin límites.

Entre las distintas clases de retribución, cabe destacar (por sus especiales características) las retribuciones que pueden derivar de la entrega a los trabajadores de opciones sobre acciones (*stock options*) de la compañía o del grupo en el que prestan sus servicios.

En estos supuestos, si se trata de stock options no transmisibles (que es el supuesto más habitual), se genera un rendimiento

del trabajo en el momento en que el empleado ejercita las opciones, recibiendo las acciones.

En definitiva, en el momento de la concesión de las opciones no se genera ninguna renta, sino solo cuando las opciones se materializan en acciones (con el *vesting* y posterior o simultáneo ejercicio de las opciones). Y en ese momento, lo que se genera es un rendimiento del trabajo por la diferencia entre el valor de mercado de las acciones recibidas y el coste de la opción.

Posteriormente, cuando se transmitan las acciones recibidas, se generará una alteración patrimonial (ganancia o pérdida).

Adicionalmente, este tipo de retribución disfruta de una serie de beneficios fiscales:

- Como hemos señalado anteriormente, no tendrá la consideración de retribución en especie la entrega de acciones a los trabajadores en activo, de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, en la parte que no exceda, para el conjunto de las entregadas a cada trabajador, de 12.000 euros anuales, siempre y cuando se cumplan en las condiciones señaladas en el presente apartado b).
- Adicionalmente, sobre el importe que exceda de los 12.000 euros podrá aplicarse, siempre y cuando se cumplan los requisitos que analizamos a continuación, la reducción por rendimientos irregulares.

#### c) Reducción por rendimientos irregulares

Se aplicará una reducción del 30% a los rendimientos irregulares, que son aquellos que:

- O bien se han generado en un período superior a dos años, siempre que no se haya aplicado la reducción en el plazo de los cinco períodos impositivos anteriores (este segundo

requisito no se exigen en el caso de indemnizaciones por despido o cese de la relación laboral especial o común).

- O bien se califiquen reglamentariamente como notoriamente irregulares.

Esta reducción del 30% puede aplicarse sobre un límite máximo de 300.000 euros anuales (reduciéndose el límite para indemnizaciones por despido o cese superiores a 700.000 euros).

Existe otro tipo de reducciones para determinados rendimientos del trabajo.

Para la determinación del rendimiento, además, se reducen ciertos gastos como las cotizaciones a la Seguridad Social o una reducción genérica de 2.000 euros anuales en concepto de otros gastos (que se incrementa en determinadas circunstancias).

Además, los contribuyentes con rendimientos netos del trabajo inferiores a 14.450 euros aplican una reducción adicional que depende de la cuantía de sus rendimientos.

- d) Finalmente, cabe subrayar que las entidades residentes en territorio español estarán obligadas a efectuar retenciones sobre los rendimientos del trabajo satisfechos a sus trabajadores, independientemente de que el pagador de estos rendimientos sea la propia entidad u otra entidad, residente o no residente, vinculada con aquélla.

#### 2.2.7. Rendimientos del capital inmobiliario

Para la determinación del rendimiento neto pueden deducirse todos los gastos necesarios para su obtención.

El importe de los gastos financieros y de reparación y conservación que tendrán la consideración de deducibles no podrán superar los

rendimientos íntegros que genera cada inmueble. No obstante, el exceso podrá deducirse en idénticas condiciones en los cuatro años siguientes.

El resto de gastos sí podrían dar lugar a rendimientos netos negativos del capital inmobiliario.

En los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda, el rendimiento neto (es decir, el rendimiento íntegro menos amortizaciones, tributos y recargos no estatales etc.) se reducirá en un 60% siempre que se trate de un rendimiento neto positivo.

Asimismo, si el período de generación de estos rendimientos fuera superior a dos años, o si su obtención fuera notoriamente irregular en el tiempo, se reducirá en un 30% (reducción aplicable sobre un máximo de 300.000 euros).

#### 2.2.8. Rendimientos del capital mobiliario

Los rendimientos del capital mobiliario se incluirán, en general, en la base del ahorro, en la forma antes indicada. Nos referimos, fundamentalmente, a:

- Los rendimientos derivados de la participación en los fondos propios de entidades (como los dividendos).

Destaca, en este tipo de rendimientos, el tratamiento derivado de las participaciones en sociedades de inversión de capital variable (SICAVs). Así:

- En los supuestos de reducción de capital que tenga como finalidad la devolución de aportaciones, será rendimiento del capital mobiliario el importe de la reducción con el límite del mayor de los siguientes importes: (i) El correspondiente al incremento del valor liquidativo de las acciones desde su adquisición o suscripción hasta el momento de la reducción de capital social, o (ii)

cuando la reducción de capital proceda de beneficios no distribuidos, el importe de dichos beneficios. En este sentido, se considerará que las reducciones de capital, cualquiera que sea su finalidad, afectan en primer lugar a la parte del capital social que provenga de beneficios no distribuidos, hasta su anulación.

- El exceso sobre el límite determinado de acuerdo con las reglas señaladas minorará el valor de adquisición de las acciones en la SICAV afectadas hasta su anulación, lo que determinará las futuras rentas derivadas de la transmisión. No obstante, el exceso que aun pudiera existir se deberá integrar como rendimiento del capital mobiliario procedente de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad, en la forma prevista para la distribución de la prima de emisión.

Este régimen resultará también de aplicación a los socios de los organismos de inversión colectiva equivalentes a las SICAV que estén registrados en otro Estado miembro de la Unión Europea (y, en todo caso resultará de aplicación a las sociedades amparadas por la Directiva 2009/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009 por la que se coordinan las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios).

Asimismo, en lo que se refiere a los supuestos de distribución de prima de emisión de acciones, se dispone que el importe obtenido minorará, hasta su anulación, el valor de adquisición de las acciones o participaciones afectadas y el exceso que pudiera resultar tributaría como rendimiento del capital mobiliario.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, en el caso de distribución de la prima de emisión correspondiente a valores no admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE

del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, relativa a los mercados de instrumentos financieros, y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, cuando la diferencia entre el valor de los fondos propios de las acciones o participaciones correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de la distribución de la prima y su valor de adquisición sea positiva, el importe obtenido o el valor normal de mercado de los bienes o derechos recibidos se considerará rendimiento del capital mobiliario con el límite de la citada diferencia positiva.

- Los rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios (como los intereses).
- Los rendimientos de operaciones de capitalización y contratos de seguros de vida o invalidez y las rentas derivadas de la imposición de capitales.

No obstante, determinados rendimientos del capital mobiliario forman parte de la base general:

- Los derivados de la cesión a terceros de capitales propios que se correspondan con el exceso del importe de los capitales propios cedidos a una entidad vinculada, respecto del resultado de multiplicar por tres los fondos propios de la entidad que corresponda a la participación. Lo que se pretende con esta regla es que no se apliquen los tipos de la base del ahorro (más reducidos) a aquellos casos en que los rendimientos deriven del endeudamiento de los socios con sus entidades participadas, cuando exista “sobreendeudamiento”, de forma que los rendimientos financieros puedan estar sustituyendo remuneraciones que podrían haber tributado en la base general. Así, en un ejemplo, si el socio persona física de una entidad tiene una participación en la misma del 100% a la que correspondan fondos propios de 1.000, y presta a la misma 4.000, los intereses de dicho préstamo irán a la base del ahorro solo en la parte que corresponda a 3.000 (3 x 1.000).

- Los denominados en la Ley como “otros rendimientos del capital mobiliario” que son (i) los procedentes de la propiedad intelectual, cuando el contribuyente no sea el autor; (ii) los derivados de la propiedad industrial no afecta a actividades económicas; (iii) los procedentes del arrendamiento de muebles, negocios o minas o del subarrendamiento de dichos bienes (percibidos por el subarrendador) que no sean actividades económicas; y (iv) los derivados de la cesión del derecho a la explotación de la imagen o del consentimiento o autorización para su utilización, cuando la citada cesión no tenga lugar en el ámbito de una actividad económica. En este caso, podrá aplicarse una reducción del 30% en caso de que se generen en más de dos años o se califiquen reglamentariamente como notoriamente irregulares. También en este caso esta reducción se aplica sobre un importe máximo de 300.000 euros.

### 2.2.9. Ganancias y pérdidas patrimoniales

Como ya se ha indicado, las alteraciones patrimoniales se clasifican en dos tipos: (i) las que no derivan de transmisiones, (ii) las que derivan de transmisiones. La primera va a la base general, tributando al tipo marginal, y la segunda a la base del ahorro.

Respecto de las ganancias y pérdidas patrimoniales, cabe destacar lo siguiente:

- a) En general, la valoración de la alteración patrimonial, en caso de transmisión onerosa o lucrativa, se realiza por la diferencia entre los valores de adquisición y transmisión de los elementos transmitidos. En determinadas circunstancias, no obstante, estos valores se referencian al mercado por tratarse de operaciones en las que no existe, per se, un valor de adquisición o transmisión. Por ejemplo, en la donación de un activo, la ganancia se calcula por la diferencia entre su coste y el valor de mercado del activo en el momento de la donación; o, en el caso de una permuta, la ganancia se calcula por la diferencia entre el valor de adquisición del bien o

derecho cedido y el mayor entre el valor de mercado de dicho bien o derecho y el que se recibe a cambio.

En algunos casos, además, existen reglas que pretenden garantizar la tributación de las rentas reales. Por ejemplo, en la transmisión de valores no cotizados, el valor de transmisión no será el precio de la misma, sino el mayor entre dicho precio, el valor del patrimonio neto resultante del último balance cerrado antes del devengo del Impuesto o el valor que resulte de capitalizar al 20 por 100 el promedio de los resultados de los tres últimos ejercicios cerrados antes de dicho devengo (salvo que se pruebe que el precio de transmisión es de mercado).

- b) Coeficientes de actualización: La Ley contemplaba hasta 2014 la aplicación de coeficientes de actualización, pero solo en el caso de transmisiones de inmuebles. El objetivo de los coeficientes de actualización era la corrección del efecto de la inflación, aplicándose sobre el precio de adquisición de los bienes transmitidos y sobre las amortizaciones correspondientes. Esta medida ha desaparecido con la reciente reforma y, por tanto, no es aplicable ya desde 2015.
- c) Coeficientes de abatimiento: La Ley establece la aplicación de coeficientes que reducen la renta derivada de la transmisión. No obstante, la aplicación de estos coeficientes solo está prevista para los elementos adquiridos antes el 31 de diciembre de 1994.

Los coeficientes, sin embargo, no se aplican sobre toda la renta generada en la transmisión, sino solo sobre la generada hasta que la normativa eliminó los coeficientes; en concreto, hasta 19 de enero de 2006.

En líneas generales, lo que debe hacerse es (i) calcular el importe de la ganancia patrimonial “nominal”; (ii) distinguir de dicha ganancia la parte generada hasta 19 de enero de 2006 inclusive y la generada después (según reglas que dependen del tipo de activo, siendo la regla general la de

distribución lineal) y (iii) aplicar los coeficientes sobre la primera parte de la ganancia.

Los coeficientes son (a) del 11,11% en el caso de inmuebles o de sociedades de inmuebles por cada año transcurrido desde la adquisición del bien hasta 31 de diciembre de 1994 (por lo que queda no sujeta la ganancia generada hasta 19 de enero de 2006 de inmuebles adquiridos antes de 31 de diciembre de 1985), (b) 25% en el caso de acciones negociadas en mercados secundarios (no tributando las plusvalías generadas hasta 19 de enero de 2006 derivadas de elementos adquiridos antes de 31 de diciembre de 1991); y (c) 14,28% en el resto de los casos (en los que no tributará la ganancia generada hasta 19 de enero de 2006 de los bienes adquiridos antes de 31 de diciembre de 1998).

El resto de la ganancia, es decir, la que se entienda generada desde 20 de enero de 2006 (inclusive) tributará íntegramente (ello sin perjuicio de la aplicación, en el caso de inmuebles, de los mencionados coeficientes de actualización correctores de la inflación, en la determinación del precio o coste de adquisición).

Este régimen ha sido modificado a raíz de la reforma fiscal que entró en vigor para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2015. En términos generales se mantiene igual, pero se ha establecido un límite sobre el que pueden aplicarse los coeficientes. Así, se aplicarán sobre una cuantía máxima del valor de transmisión de los activos de 400.000 euros; este límite 400.000 euros se aplica, no al valor de transmisión de cada elemento patrimonial de forma individual, sino al conjunto de los valores de transmisión de todos los elementos patrimoniales a los que resulte de aplicación los coeficientes de abatimiento desde 1 de enero de 2015 hasta el momento de la imputación temporal de la ganancia patrimonial. Es decir, se trata de un límite conjunto con independencia de que la venta de cada uno de ellos se produzca en distintos momentos.

- d) Determinadas alteraciones patrimoniales no son consideradas como tales (y, por lo tanto, no tributan o su tributación se difiere),

como (i) las derivadas de la disolución de comunidades de bienes o (ii) las que resultan de la división de la cosa común. En otras ocasiones, las pérdidas obtenidas no se computan, como ocurre con (a) las pérdidas debidas al consumo, o (b) las derivadas de donaciones. Se recoge también una regla antiabuso, que impide computar las pérdidas derivadas de la transmisión de valores negociados en mercados organizados, cuando se hubieran adquirido valores homogéneos en los dos meses anteriores o posteriores a la transmisión (el plazo es de un año en caso de transmisión de valores no negociados en mercados organizados); en estos casos, las pérdidas se integran conforme se transmiten los valores que permanezcan en el patrimonio del sujeto.

Entre las alteraciones patrimoniales que no tributan destacan las derivadas de la donación de empresas familiares, en caso de que los elementos patrimoniales hubieran estado afectos a la actividad económica al menos cinco años antes de la fecha de transmisión, y siempre que el donante (i) tenga 65 años a más o se encuentre en una situación de incapacidad permanente en grado de absoluta o gran invalidez; (ii) deje de ejercer funciones de dirección y de percibir remuneraciones por el ejercicio de dichas funciones; y que el donatario mantenga lo adquirido al menos durante los 10 años siguientes a la escritura pública de donación, salvo fallecimiento, no pudiendo realizar actos de disposición y operaciones societarias que puedan dar lugar a una minoración sustancial del valor de adquisición.

También, entre otras, se establece que el contribuyente no computará las ganancias patrimoniales obtenidas por la transmisión de participaciones o acciones en Instituciones de Inversión Colectiva (IIC) siempre que el importe obtenido lo reinvierta en activos de la misma naturaleza.

En ambos casos, las nuevas acciones o participaciones suscritas mantendrán el valor y la fecha de adquisición de las acciones y participaciones transmitidas.

Se entiende que tampoco existe ganancia patrimonial cuando se lleve a cabo una reducción de capital. Cuando la reducción de

capital, cualquiera que sea su finalidad, dé lugar a la amortización de valores o participaciones, se considerarán amortizadas las adquiridas en primer lugar, y su valor de adquisición se distribuirá proporcionalmente entre los restantes valores homogéneos que permanezcan en el patrimonio del contribuyente. Cuando la reducción de capital no afecte por igual a todos los valores o participaciones propiedad del contribuyente, se entenderá referida a las adquiridas en primer lugar.

Cuando la reducción de capital tenga por finalidad la devolución de aportaciones, el importe de ésta o el valor normal de mercado de los bienes o derechos percibidos minorará el valor de adquisición de los valores o participaciones afectadas, de acuerdo con las reglas del párrafo anterior, hasta su anulación. El exceso que pudiera resultar se integrará como rendimiento del capital mobiliario procedente de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad, en la forma prevista para la distribución de la prima de emisión, salvo que dicha reducción de capital proceda de beneficios no distribuidos, en cuyo caso la totalidad de las cantidades percibidas por este concepto tributarán de acuerdo con lo previsto en el apartado a) del artículo 25.1 de esta Ley. A estos efectos, se considerará que las reducciones de capital, cualquiera que sea su finalidad, afectan en primer lugar a la parte del capital social que no provenga de beneficios no distribuidos, hasta su anulación.

- e) A partir del 1 de enero de 2017, el importe obtenido por la transmisión de derechos de suscripción procedentes de valores admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la Directiva 2004/39/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, tendrá la consideración de ganancia patrimonial para el transmitente en el período impositivo en que se produzca la citada transmisión. Ello supone una novedad respecto del régimen aplicado en ejercicios anteriores, en los que dicho importe obtenido por la transmisión del derecho minoraba el precio de adquisición del valor cotizado correspondiente. Esto es, bajo el régimen anterior, se difería la tributación de la renta obtenida con

ocasión de la venta de derechos de suscripción preferente al momento de la transmisión de la correspondiente acción.

En este supuesto, estarán obligados a retener o ingresar a cuenta por este Impuesto, la entidad depositaria y, en su defecto, el intermediario financiero o el fedatario público que haya intervenido en la transmisión.

### 2.2.10. Reducciones en la base liquidable para adecuar el impuesto a las circunstancias personales y familiares del contribuyente

La Ley establece unos mínimos que constituyen la parte de la base liquidable que, por destinarse a necesidades básicas y personales del contribuyente, no se somete a tributación:

- a) Mínimo del contribuyente: reducción general de 5.550 euros anuales que se incrementará en 1.150 euros anuales para mayores de 65 años y en 1.400 euros para mayores de 75 años.
- b) Mínimo por descendientes: por cada descendiente soltero menor de 25 años, o discapacitado cualquiera que sea su edad, o persona en régimen de tutela o acogimiento que convivan con el contribuyente, el contribuyente tendrá derecho a una reducción de 2.400 euros por el primero, 2.700 euros por el segundo, 4.000 euros por el tercero, y 4.500 euros por el cuarto y siguientes. Cuando el descendiente sea menor de 3 años los importes anteriores se aumentarán en 2.800 euros anuales.

Los mínimos familiares no se aplicarán cuando los sujetos que generen el derecho a los mismos presenten declaración por el IRPF con rentas superiores a 8.000 euros o comunicación para la solicitud de devolución.

- c) Mínimo por ascendientes: 1.150 euros por cada ascendiente mayor de 65 años o persona con discapacidad que conviva con

el contribuyente (o internados dependientes) que no obtenga rentas superiores a 8.000 euros. Para ascendientes mayores de 75 años se incrementa en 1.400 euros.

- d) Mínimo por discapacidad: (i) Del contribuyente: en general, 3.000 euros anuales, si bien será de 9.000 euros anuales para personas con discapacidad que acrediten una discapacidad igual o superior al 65% (habrá un aumento de 3.000 euros anuales por asistencia, si se acredita la necesidad de ayuda de terceras personas o movilidad reducida o una minusvalía de, al menos, un 65%); (ii) de ascendientes o descendientes: para los que den derecho a los mínimos arriba citados, una reducción de 3.000 euros por persona y año, si bien será de 9.000 euros anuales para personas con discapacidad que acrediten una discapacidad igual o superior al 65% y un aumento de 3.000 euros anuales por asistencia, si se acredita la necesidad de ayuda de terceras personas, movilidad reducida o una minusvalía de, al menos, un 65%.
- e) Para las unidades familiares formadas por los cónyuges no separados y, en su caso, hijos menores o personas con discapacidad, y con carácter previo a la aplicación del mínimo personal y familiar, se practicará una reducción de 3.400 euros que se aplicará, en primer lugar, a la base liquidable regular (sin que pueda resultar negativa) y posteriormente, si hubiera un remanente, a la base liquidable del ahorro. Esta reducción previa será de 2.150 euros para las unidades familiares "monoparentales", salvo en los casos de convivencia con el padre o madre de alguno de los hijos que formen parte de la unidad familiar.

### 2.2.11. Determinación de la base liquidable

La base liquidable general será el resultado de aplicar a la base imponible general las reducciones por atención a situaciones de dependencia y envejecimiento y por aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social, incluyendo los constituidos a favor de personas con minusvalía, las aportaciones a patrimonios

protegidos de las personas discapacitadas y las reducciones por pensiones compensatorias. La aplicación de las reducciones citadas no podrá generar una base liquidable general negativa.

Entre dichas reducciones destacan las derivadas de aportaciones y contribuciones a sistemas de previsión social. Así, la realización de estas aportaciones y contribuciones permite reducir la base imponible, en el menor de los siguientes importes:

- 8.000 euros.
- El 30% de la suma de rendimientos netos del trabajo y actividades económicas.

Asimismo, existe la posibilidad de reducción de las aportaciones a sistemas de previsión social de los que sea titular, partícipe o mutualista el cónyuge, siempre que éste no obtenga rendimientos del trabajo ni de actividades económicas, o los obtenga en cuantía inferior a 8.000 euros anuales. El límite máximo de reducción es de 2.500 euros, sin que dicha aportación quede sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

Si la base liquidable general es negativa podrá compensarse con las positivas de los cuatro años siguientes.

La **base liquidable del ahorro** será el resultado de disminuir la base imponible del ahorro en el remanente (no aplicado para reducir la base imponible general), en su caso, de la reducción por pensiones compensatorias sin que de tal operación pueda resultar una base liquidable del ahorro negativa.

### 2.2.12. Determinación de la cuota íntegra: tipos impositivos

La cuota íntegra se calcula aplicando los tipos de gravamen a la base liquidable. En concreto:

- Por un lado se calcula lo que podríamos denominar la “cuota íntegra general”, aplicando la escala progresiva de gravamen

a la base liquidable general y restando de ello lo que resulte de aplicar la misma escala a los mínimos personales y familiares.

- Por otro lado se calcula lo que podría denominarse “cuota íntegra del ahorro”, aplicando la escala del ahorro a la base liquidable del ahorro.

Las referidas escalas no son únicas, sino que existe una estatal y una autonómica; así, un contribuyente de Madrid, por ejemplo, aplicará a su base liquidable tanto la escala estatal como la escala de la Comunidad Autónoma de Madrid.

El factor para determinar la Comunidad Autónoma en la que los ingresos tienen lugar a efectos del Impuesto es la residencia habitual del sujeto pasivo. La Ley ha establecido asimismo una normativa específica a efectos de evitar el cambio de residencia por motivos fiscales.

Las escalas no varían en función del tipo de declaración, conjunta o separada, por la que opte el sujeto pasivo.

Para los ejercicios 2016 y siguientes, la escala de gravamen total (estatal más autonómica) aplicable a las Comunidades Autónomas que no hubiesen aprobado una escala autonómica específica es la siguiente:

**Cuadro 2**  
**ESCALA DE GRAVAMEN TOTAL**

Base liquidable hasta (Euros)	Cuota íntegra (Euros)	Resto base liquidable hasta (Euros)	Tipo aplicable (%)
0,00	0,00	12.450,00	19%
12.450,00	2.365,50	7.750,00	24%
20.200,00	4.225,50	15.000,00	30%
35.200,00	8.725,50	24.800,00	37%
60.000,00	17.901,50	En adelante	45%

Por su parte, la base liquidable del ahorro que, en su caso, no se corresponda con el remanente del mínimo personal y familiar se gravará a un escalado de tipos fijos. Ello hace que la escala estatal y autonómica general para los ejercicios 2016 y siguientes sea:

**Cuadro 3**  
**ESCALA DE LA BASE LIQUIDABLE DEL AHORRO**

Base Liquidable del ahorro – Hasta (Euros)	Tipo aplicable (%)
Hasta 6.000	19%
De 6.000 a 50.000	21%
50.000 en adelante	23%

La suma de las cantidades resultantes de aplicar los tipos de gravamen, estatales y autonómicos, a la base liquidable general y a la base liquidable del ahorro según se ha descrito, determinará la cuota íntegra estatal y autonómica, respectivamente.

### 2.2.13. Cuotas líquida y diferencial. Deducciones

La cuota líquida estatal y la cuota líquida autonómica del impuesto son el resultado de restar a las cuotas íntegras estatal y autonómica (en sus correspondientes porcentajes) determinadas deducciones, como (i) la deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación, (ii) la deducción por actividades económicas, (iii) las deducciones por donativos, (iv) la deducción por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla, y (v) la deducción por actuaciones para la protección y difusión del Patrimonio histórico español, y de las ciudades, conjuntos y bienes declarados Patrimonio Mundial. La cuota líquida autonómica, además, se calculará teniendo en cuenta las deducciones que establezca la Comunidad Autónoma correspondiente en el ejercicio de sus competencias.

De todas ellas, merece hacer especial mención a la deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación. Este beneficio fiscal permite deducir el 20% de las cantidades satisfechas por la suscripción de acciones o participaciones en empresas de nueva o reciente creación cuando se cumplan determinados requisitos<sup>23</sup>. La base máxima de deducción será de 50.000 euros anuales y estará formada por el valor de adquisición de las acciones o participaciones suscritas.

La aplicación de las deducciones no puede llevar a que resulten cuotas liquidables (estatal y autonómica) negativas.

La cuota diferencial, por su parte, es el resultado de minorar la cuota líquida total (autonómica más estatal) en la suma de las deducciones por doble imposición internacional, las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados y las deducciones del impuesto subyacente en relación con las rentas imputadas por transparencia fiscal internacional o por cesión de derechos de imagen.

A su vez, la cuota diferencial podrá minorarse en la deducción por maternidad (con el límite de 1.200 euros anuales) y en las deducciones por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo (con el límite de 1.200 euros o 2.400 euros según el caso).

#### 2.2.14. Retenciones

El pago de rendimientos derivados del capital mobiliario, las ganancias derivadas de acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva y los rendimientos del trabajo personal, entre otros, están sujetos a retención en la fuente (o ingreso a cuenta, cuando se trate de rentas en especie), que tiene la consideración de pago a cuenta del impuesto final.

La base y el tipo de retención e ingreso a cuenta para los tipos de renta más relevantes se muestran en el siguiente cuadro:

**23** Para la aplicación de la deducción será preciso que se cumplan los siguientes requisitos:

- La entidad cuyas acciones o participaciones se adquieran deberá: (i) revestir la forma de Sociedad Anónima, Sociedad de Responsabilidad Limitada, Sociedad Anónima Laboral o Sociedad de Responsabilidad Limitada Laboral; y (ii) ejercer una actividad económica que cuente con los medios personales y materiales para el desarrollo de la misma. Además, (iii) el importe de la cifra de los fondos propios de la entidad no podrá ser superior a 400.000 euros en el inicio del período impositivo de la misma en que el contribuyente adquiera las acciones o participaciones (cuando la

entidad forme parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, el importe de los fondos propios se referirá al conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo).

- Las acciones o participaciones en la entidad deberán adquirirse por el contribuyente bien en el momento de la constitución de aquélla o mediante ampliación de capital efectuada en los tres años siguientes a dicha constitución y permanecer en su patrimonio por un plazo superior a tres años e inferior a doce años.

- La participación directa o indirecta del contribuyente, junto con la que posean en la misma entidad su cónyuge o cualquier persona unida al contribuyente por parentesco, en línea recta o colateral, por consanguinidad o afinidad, hasta el segundo grado incluido, no puede ser, durante ningún día de los años naturales de tenencia de la participación, superior al 40% del capital social de la entidad o de sus derechos de voto.
- Que no se trate de acciones o participaciones en una entidad a través de la cual se ejerza la misma actividad que se venía ejerciendo anteriormente mediante otra titularidad.

## Cuadro 4

## RETENCIONES

	Rendimientos	Base	Tipo aplicable en 2016 y siguientes
	General (*).		Ver párrafo siguiente a este cuadro.
	Contratos inferiores a un año.		Ver párrafo siguiente a este cuadro (mínimo 2%).
Rendimientos del trabajo	Relaciones laborales especiales dependientes.	Cuantía total de la retribución satisfecha o abonada.	Mínimo 18%.
	Miembros de Consejos de Administración.		35% (****)
	Cursos, conferencias y cesión de obras literarias, artísticas o científicas.		15%
Rendimientos del capital mobiliario (**)	General (**).	Contraprestación íntegra exigible o satisfecha.	19%
Actividades profesionales	General.	Cuantía del ingreso o Contraprestación obtenida.	15%
	Inicio de ejercicio + 2 años siguientes.		7%
	Determinadas actividades profesionales (recaudadores municipales, mediadores de seguros...).		7%
	Si el volumen de rendimientos íntegros del ejercicio inmediato anterior es < 15.000 euros y supone más del 75% de la suma de rdtos íntegros de actividades económicas y del trabajo obtenidas por el contribuyente.		Suprimido
Ganancias patrimoniales (**)	Transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones de Instituciones de Inversión Colectiva (****).	Cuantía a integrar en la base imponible calculada según la normativa del IRPF.	19%
	Premios en metálico.		19%
Otras rentas (**)	Arrendamiento-subarriendo de inmuebles urbanos.	Importe de las rentas y restos de conceptos que satisfagan al arrendador o subarrendador (menos el IVA).	19%
	Rendimientos procedentes de la propiedad intelectual, industrial, de la prestación de asistencia técnica y del arrendamiento o subarrendamiento de bienes muebles y negocios.		19%
	Autorización de uso del derecho de explotación de imagen.	Ingresos íntegros satisfechos.	24%

(\*) El tipo de retención se reduce en dos enteros (sin que éste pueda resultar negativo) a los rendimientos del trabajo de los contribuyentes que hubiesen comunicado a su pagador que destinan cantidades para la adquisición o rehabilitación de su vivienda habitual utilizando financiación ajena por la que vayan a tener derecho a la deducción por inversión en vivienda habitual, siempre que, además, la cuantía total de sus retribuciones anuales previsible sea inferior a 33.007,20 euros.

(\*\*) El establecimiento de un tipo único de retención e ingreso a cuenta del 19% en estos casos implicará que la diferencia de gravamen entre el 19% y el 21% (para bases liquidables superiores a 6.000 euros) deba ser ingresada al presentar la correspondiente autoliquidación del Impuesto.

(\*\*\*) La cuantía del ingreso a cuenta que corresponda realizar por las retribuciones satisfechas en especie se calculará aplicando el porcentaje de retención al resultado de incrementar en un 20 por 100 el valor de adquisición o el coste para el pagador.

(\*\*\*\*) En general, no existirá obligación de retener en el caso de que se opte por reinvertir el importe obtenido en la transmisión, en la adquisición o suscripción de otras acciones o participaciones en instituciones de inversión colectiva (régimen de diferimiento previsto en el artículo 94 de la Ley 35/2006).

(\*\*\*\*\*) Consejeros y administradores (de entidades cuyo importe neto cifra negocios del último periodo impositivo finalizado con anterioridad al pago de rendimientos haya sido <100.000 euros) estarán sometidos a un tipo de retención del 19%.



Para calcular la retención aplicable a los rendimientos del trabajo, el procedimiento (explicado de forma sencilla) consiste en tomar la cuantía total bruta de estos rendimientos y minorarlos en determinados gastos deducibles y reducciones, hasta obtener los rendimientos netos del trabajo; al resultado se le aplica la escala de retención (agregación de la estatal y de la autonómica). El mismo proceso ha de seguirse con los mínimos personales y familiares, aplicándose la escala de retención. La diferencia entre ambas operaciones da lugar a la cuota de retención. Por último, se obtiene el tipo aplicable de retención dividiendo la cuota de retención entre la cuantía total de rendimientos.

### 2.2.15. Obligaciones formales

El período impositivo coincide con el año natural. No obstante, cuando se produzca el fallecimiento del contribuyente en un día distinto al 31 de diciembre, el período impositivo será inferior al año natural.

En el mismo sentido, el Impuesto se devenga el 31 de diciembre de cada año, salvo en el caso de fallecimiento del contribuyente en un día distinto, en cuyo caso el devengo se produce en la fecha del fallecimiento.

Los contribuyentes que estén obligados a declarar por este impuesto (modelo 100), al tiempo de presentar su declaración deberán determinar la deuda tributaria correspondiente e ingresarla en el lugar, forma y plazos determinados por el Ministerio de Hacienda y Función Pública, que normalmente suele ser el 30 de junio.

Existe la posibilidad de que los contribuyentes casados y no separados legalmente, que estén obligados a presentar declaración del IRPF cuya autoliquidación resulte a ingresar, puedan solicitar la suspensión de su deuda tributaria en un importe igual o inferior a la devolución a la que tenga derecho su cónyuge por este mismo impuesto y período impositivo.

## 2.3. Impuesto sobre la Renta de No Residentes

El Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (en adelante, TRLIRNR), y el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto 1776/2004, de 30 julio, regulan la tributación de las rentas obtenidas en territorio español por personas físicas y entidades no residentes en el mismo, así como por las modificaciones incluidas con motivo de la aprobación de la Ley 26/2014 anteriormente mencionada.

Como especialidad, el TRLIRNR prevé que aquellas personas físicas no residentes que prueben su residencia habitual en otro país miembro de la Unión Europea o en un Estado miembro del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria y que hayan obtenido en España rendimientos del trabajo y de actividades profesionales que supongan al menos un 75% de su renta mundial, o que haya obtenido en territorio español una renta inferior al 90% del mínimo personal y familiar que le hubiera correspondido de haber sido residente fiscal en España, y que la renta obtenida fuera de España haya sido, asimismo, inferior a dicho mínimo, pueden optar por tributar como si fuesen residentes fiscales (IRPF).

La clave para determinar el régimen de tributación de los no residentes es si disponen o no de un establecimiento permanente en España.

### 2.3.1. Rentas obtenidas mediante establecimiento permanente

Los contribuyentes que obtengan rentas mediante establecimiento permanente situado en territorio español tributarán por la totalidad de la renta imputable al mismo, cualquiera que sea el lugar de su obtención.

El concepto de establecimiento permanente contenido en la legislación española está en línea con el concepto propuesto por el modelo de Convenio de la OCDE. En el caso de una persona física o entidad residente

en un país con el que España tenga convenio para evitar la doble imposición, las disposiciones de dicho convenio y, específicamente, las excepciones dispuestas al concepto de establecimiento permanente, determinarán la existencia del mismo en España.

Una característica fundamental de los establecimientos permanentes es la ausencia de personalidad jurídica distinta de la que corresponde a la matriz. En este sentido, no hay, pues, dos entes económicos con personalidad jurídica diferenciada -como ocurre en el caso de sociedades matriz y filial-, sino un sujeto con personalidad jurídica única que opera a través de distintas instalaciones, centros, dependencias, etc., uno o varios de los cuales está situado en España.

La normativa española –de aplicación en aquellos casos en los que no existe un Convenio para evitar la Doble Imposición– considera que existe un establecimiento permanente cuando:

- Por cualquier título se disponga en el mismo, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que se realice toda o parte de su actividad.
- Se actúe en España por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta de la persona o entidad no residente, que ejerza con habitualidad dichos poderes.

En particular, se considera establecimiento permanente a:

- Las sedes de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, almacenes, tiendas u otros establecimientos.
- Las minas, pozos de petróleo o de gas o canteras.
- Las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o extracción de recursos naturales.
- Las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración sea superior a seis meses.

En términos generales, los establecimientos permanentes en España de personas físicas o entidades no residentes tributan sobre la base de su renta neta al mismo tipo que las sociedades españolas (con carácter general al 28% en 2015 y al 25% a partir del ejercicio 2016). Los contribuyentes por obligación real que operan en España por medio de un establecimiento permanente están obligados a practicar retenciones e ingresos a cuenta en los mismos términos que los contribuyentes por obligación personal.

No obstante, en caso de que se considerara que no se dispone de un establecimiento permanente en España la entidad tributaría por las rentas obtenidas en España mediante el régimen de rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente (Véase el apartado 2.3.2 del presente Capítulo para información más detallada).

Existe un impuesto complementario que grava al 19%<sup>24</sup> las cuantías transferidas al extranjero con cargo a las rentas obtenidas por establecimientos permanentes en España de entidades no residentes. Este gravamen, no obstante, no es exigible de acuerdo con las disposiciones de la mayoría de los convenios para evitar la doble imposición.

Además, este gravamen tampoco es exigible a (i) las rentas obtenidas en territorio español por entidades que tengan su residencia fiscal en otro Estado de la Unión Europea (salvo que resida en un paraíso fiscal); ni (ii) a las rentas obtenidas en territorio español a través de establecimientos permanentes por entidades que tengan su residencia fiscal en un Estado que haya suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición, en el que no se establezca expresamente otra cosa, siempre que exista un tratamiento recíproco.

Este gravamen será, por tanto, adicional al ya soportado por el establecimiento permanente sobre su renta (25% o 28% sobre los ingresos netos).

Los contribuyentes por este impuesto que operen en territorio español mediante establecimiento permanente están en general obligados a llevar contabilidad separada, de acuerdo con las normas establecidas para las sociedades españolas.

La tributación de la renta de los establecimientos permanentes se determina en función de las siguientes situaciones:

- Como regla general, la base imponible se determina con arreglo a las mismas disposiciones que se aplican a las sociedades residentes en España y, en consecuencia, se tributa, a partir del ejercicio 2016, a un tipo del 25% (28% en 2015) sobre la renta neta. Los gastos de dirección y generales de administración imputados por la casa central son deducibles con ciertos requisitos. El período impositivo del establecimiento permanente será el año natural si no se declara otro distinto.

Se entenderá concluido el período impositivo cuando el establecimiento permanente cese en su actividad, se realice la desafectación de la inversión efectuada o la casa central traslade su residencia.

El establecimiento permanente también puede aplicar, en general, las mismas deducciones y bonificaciones aplicables a las sociedades residentes en España.

- Tratándose de establecimientos permanentes cuya actividad consista en obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de seis meses, o explotaciones económicas de temporada o estacionales, o actividades de exploración de recursos naturales, la base imponible se determina según las normas aplicables a las rentas obtenidas por no residentes en España sin mediación de establecimiento permanente (analizadas más adelante). También se les aplican las normas propias de las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente en cuanto al devengo y a las obligaciones de presentación de declaraciones, no teniendo obligación de llevar contabilidad separada, sino de conservar justificación documental de las transacciones realizadas.

No obstante, en este supuesto, el contribuyente puede optar por la aplicación del régimen general, si bien sólo podrá hacerse uso de esta opción si el establecimiento lleva contabilidad separada en España. La opción debe manifestarse al tiempo de solicitar la inscripción en el índice de entidades.

- Si el establecimiento permanente no cierra un ciclo mercantil completo determinante de ingresos en España y el ciclo mercantil es finalizado por la entidad no residente (o por la persona física no residente que actúa en España por medio de establecimiento permanente) o por uno o varios de sus establecimientos permanentes, la deuda tributaria se determina según las normas aplicables en el régimen general del Impuesto sobre Sociedades, valorando los ingresos y gastos a precios de mercado.

Subsidiariamente la base imponible se determinará aplicando el porcentaje que a estos efectos señale el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas sobre el total de los gastos incurridos y añadiendo los ingresos de carácter accesorio, como intereses o cánones, que no constituyan su objeto empresarial, así como las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales afectos al establecimiento. Este porcentaje ha sido fijado en el 15%.

La cuota íntegra en este caso se determina aplicando el tipo de gravamen general, sin que puedan aplicarse las deducciones y bonificaciones del régimen general.

El período impositivo y el plazo de presentación de la declaración (modelo 200) son los previstos en las normas generales.

- Finalmente, y a partir de 2015, se establece la obligación de integrar en la base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado y el valor contable de los elementos afectos a un establecimiento permanente que cesa su actividad o son transferidos al extranjero.

El pago de la deuda tributaria resultante en el supuesto de elementos patrimoniales transferidos a un Estado miembro de la

<sup>24</sup> Dicho porcentaje fue del 20% para el ejercicio 2015.

Unión Europea, o del Espacio Económico Europeo con el que exista efectivo intercambio de información tributaria, será aplazado por la Administración Tributaria a solicitud del contribuyente hasta la fecha de la transmisión a terceros de los elementos patrimoniales afectados, resultando de aplicación lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y su normativa de desarrollo, en cuanto al devengo de intereses de demora y a la constitución de garantías para dicho aplazamiento.

### 2.3.2. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente

Los contribuyentes que obtengan rentas sin mediación de establecimiento permanente tributan de forma separada por cada devengo total o parcial de renta obtenida en territorio español.

A estos efectos, se consideran rentas obtenidas en territorio español sin mediación de establecimiento permanente las siguientes:

- Las rentas de actividades o explotaciones económicas cuando dichas actividades sean realizadas en territorio español.
- Rendimientos derivados de prestaciones de servicios utilizados en territorio español (es decir, realización de estudios, proyectos, asistencia técnica o apoyo a la gestión).
- Rendimientos del trabajo cuando deriven directa o indirectamente de una actividad personal desarrollada en territorio español.
- Intereses, cánones u otros rendimientos del capital mobiliario satisfechos por personas o entidades residentes en territorio español o por establecimientos permanentes situados en el mismo.
- Rendimientos derivados de valores emitidos por entidades residentes en España.
- Rendimientos derivados de bienes inmuebles situados en España o de derechos relativos a los mismos.

- Ganancias patrimoniales derivadas de bienes muebles o inmuebles situados en territorio español o de valores emitidos por entidades residentes.

Sin embargo, ciertos tipos de rentas de fuente española no se gravan en España, destacando las siguientes:

- Las satisfechas por razón de compraventas internacionales de mercancías.
- Los satisfechos a personas o entidades no residentes por establecimientos permanentes situados en el extranjero, con cargo a los mismos, cuando las prestaciones correspondientes estén vinculadas con la actividad del establecimiento permanente en el extranjero.

Por otra parte, estarán exentos:

- Los intereses y otros rendimientos derivados de la cesión a terceros de capitales propios, así como las ganancias patrimoniales derivadas de bienes muebles, obtenidos sin mediación de establecimiento permanente, obtenidas por residentes en la Unión Europea, o por establecimientos permanentes de dichos residentes situados en otro Estado miembro de la Unión Europea. No obstante, las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de acciones o participaciones en entidades cuyo activo consista principalmente en bienes inmuebles situados en España, o en las cuales en algún momento durante el período de doce meses precedente a la transmisión el sujeto pasivo haya participado, directa o indirectamente, en al menos el 25% están sujetas a tributación (este último requisito sólo aplica a persona físicas a partir de 2015), o en las que la transmisión no cumpla los requisitos para aplicar la exención para evitar la doble imposición (nacional e internacional) prevista en la normativa del Impuesto sobre Sociedades.
- Las ganancias derivadas de la transmisión de valores o el reembolso de participaciones en fondos de inversión realizados en

mercados secundarios oficiales de valores en España, y obtenidas por personas físicas o entidades no residentes sin establecimiento permanente en territorio español que sean residentes en un Estado con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional con efectivo intercambio de información tributaria, salvo que se obtengan a través de un país o territorio calificado como paraíso fiscal.

- Los rendimientos y ganancias patrimoniales derivados de la deuda pública obtenidos por entidades no residentes sin mediación de establecimiento permanente en España, salvo en el caso de que sean obtenidos a través de un paraíso fiscal.
- Los rendimientos de las cuentas de no residentes satisfechos por bancos u otras instituciones financieras a entidades no residentes (salvo que el pago se realice a un establecimiento permanente de dichas entidades en España), así como las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente procedentes del arrendamiento, cesión o transmisión de contenedores o de buques y aeronaves a casco desnudo, utilizados en la navegación marítima o aérea internacional.
- Los beneficios distribuidos por una sociedad filial residente en España a su matriz residente en la Unión Europea o en los Estados integrantes del Espacio Económico Europeo cuando concurren ciertos requisitos (fundamentalmente poseer un 5% de participación o un valor de adquisición de la participación superior a 20 millones de euros durante un año).

Esta regla no es de aplicación cuando la sociedad matriz esté situada en un paraíso fiscal, ni cuando la mayoría de los derechos de voto de la sociedad matriz los ostenten, directa o indirectamente, personas físicas o jurídicas que no residan en Estados Miembros de la Unión Europea, o en Estados integrantes del Espacio Económico Europeo con los que exista un efectivo intercambio de información en materia tributaria en los términos previstos en el apartado 4 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, excepto cuando la constitución y operativa de aquella responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas.

- Los cánones o regalías satisfechos por una sociedad residente en territorio español (o por un establecimiento permanente situado en dicho territorio de una sociedad residente en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo) a una sociedad residente en otro Estado miembro (o a un establecimiento permanente situado en otro Estado miembro de una sociedad residente de un Estado miembro) cuando concurren una serie de requisitos.

En 1991 la Administración Tributaria identificó 48 territorios clasificados como paraísos fiscales, entre los que se incluyen jurisdicciones “tradicionales” como las Bahamas, Liechtenstein, Mónaco, Gibraltar, etc. El Real Decreto que aprobaba esta lista sigue en vigor (ver regulación paraísos fiscales en el Impuesto sobre Sociedades).

La legislación española establece en general para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente tipos impositivos inferiores al tipo general aplicable a las entidades o personas físicas residentes. Normalmente, el impuesto se calcula sobre la cuantía íntegra devengada, salvo en los casos de prestaciones de servicios, asistencia técnica, obras de instalación o montaje, en cuyo caso para determinar la base imponible son deducibles de los ingresos íntegros los gastos de personal, de aprovisionamiento de materiales y de suministros en las condiciones establecidas reglamentariamente.

Las ganancias patrimoniales se calculan en general sobre la diferencia entre el valor de transmisión y el de adquisición, a los cuales se les aplican las mismas reglas que las establecidas para los contribuyentes personas físicas residentes (esta ley se remite a la Legislación del IRPF sobre determinación de la base imponible en las ganancias patrimoniales).

Además, los adquirentes a no residentes sin establecimiento permanente de bienes inmuebles situados en España están obligados a retener e ingresar el 3% del precio de adquisición en concepto de pago a cuenta del impuesto sobre el incremento de patrimonio del vendedor.

Si el inmueble fue adquirido con una antigüedad superior a dos años antes del 31 de diciembre de 1996, a efectos de retenciones habrá que tener en cuenta los coeficientes de abatimiento en los términos comentados en el epígrafe correspondiente en el IRPF, con los nuevos límites allí comentados.

Por otra parte, existen ciertas excepciones a esta obligación de retener, como en los casos de aportación de los bienes inmuebles a la constitución o al aumento de capital de sociedades residentes en España.

Los tipos impositivos aplicables a no residentes sin establecimiento permanente son los siguientes:

#### Cuadro 5 TIPOS IMPOSITIVOS A APLICAR

Tipo de Renta	Tipo (%) aplicable en 2016 y siguientes
<b>General:</b>	24 (*)
Dividendos.	
Intereses.	
Rentas derivadas de la transmisión o reembolso de valores representativos del capital o patrimonio de instituciones de inversión colectiva.	19
<b>Casos especiales:</b>	
• Rendimientos de operaciones de reaseguro.	1,5
• Rendimiento de entidades de navegación marítima o aérea.	4
• Ganancias patrimoniales.	19
• Trabajadores extranjeros de temporada.	2

(\*) El tipo es del 19% para contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo con el que exista efectivo intercambio de información (20% en 2015 pero 19,5% a partir del 12 de julio de 2015).

En cuanto a las pensiones y haberes pasivos percibidos por personas físicas no residentes en territorio español, tributarán al 8% por los primeros 12.000 euros, un 30% por los siguientes 6.700 euros y un 40% a partir de 18.700 euros.

Los cánones pagados a sociedades o establecimientos permanentes residentes en la Unión Europea tributan al 0% desde 1 de julio de 2011.

Los contribuyentes que obtengan rentas sin mediación de establecimiento permanente no tienen la posibilidad de compensar pérdidas con futuros beneficios o con ganancias patrimoniales. Es más, únicamente pueden deducir de la cuota íntegra las retenciones practicadas sobre su renta y las cantidades correspondientes a las deducciones por donativos en los términos previstos en la Ley del IRPF.

El impuesto se devenga, tratándose de rendimientos, cuando resulten exigibles o en la fecha de cobro si ésta fuera anterior; en el caso de ganancias patrimoniales, cuando tenga lugar la alteración patrimonial, y para las rentas imputadas a los bienes inmuebles urbanos, el 31 de diciembre.

Con carácter general, una declaración separada (modelo 210 Impuesto sobre la Renta de no Residentes. No residentes sin establecimiento permanente. Declaración ordinaria) y la documentación justificativa deben ser presentadas dentro del mes siguiente a la fecha arriba indicada.

La Administración tributaria, previa solicitud de los contribuyentes, podrá poner a su disposición, a efectos meramente informativos, borradores de declaración (sin perjuicio del cumplimiento de sus obligaciones de presentación de la correspondiente liquidación y del pago de la deuda tributaria), exclusivamente relativos a las rentas inmobiliarias imputadas de bienes inmuebles urbanos situados en territorio español no afectos a actividades económicas, con los límites y condiciones que establezca el Ministro de Hacienda y Función Pública.

Se generará un borrador de declaración por cada inmueble que origine imputación de rentas inmobiliarias.

La Ley establece, también con carácter general, la obligación de practicar retenciones y pagos a cuenta en relación con la renta pagada a no residentes por sociedades, profesionales y empresarios que son residentes en España. Algunas excepciones en esta regla general se prevén en la Ley y en el Reglamento.

En los casos en los que exista obligación de retener, la declaración presentada por el retenedor es liberatoria de la obligación del sujeto pasivo de presentar la correspondiente declaración, y viceversa.

En la mayor parte de los casos, las declaraciones arriba mencionadas pueden ser presentadas, alternativamente, mensual o trimestralmente agrupando los distintos tipos de rentas obtenidas durante el período anterior.

### 2.3.3. Régimen fiscal para empleados de Grupos multinacionales desplazados a España (impatriados)

La normativa del IRPF contiene un régimen que es realmente atractivo para extranjeros desplazados a España por motivos laborales, en la medida que permite que las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español puedan optar por tributar por el IRPF, o por el IRNR durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y los cinco períodos impositivos siguientes, tributando en este segundo caso únicamente por las rentas que se entiendan obtenidas en territorio español a un tipo fijo (que se incrementa para rendimientos superiores a 600.000 euros).

Las condiciones que han de cumplirse para aplicar este régimen son:

- Que no hayan sido residentes en España durante los 10 períodos impositivos anteriores a su nuevo desplazamiento a territorio español.
- Que el desplazamiento a territorio español se produzca como consecuencia de un contrato de trabajo.

- Que no se obtengan rentas que se calificarían como obtenidas a través de un establecimiento permanente en España.

Este régimen no es aplicable a deportistas profesionales; sí lo es (por primera vez desde 2015) a personas que adquieran la condición de administrador de una entidad en la que no participe (o en la que participe pero no sea vinculada).

La deuda tributaria se determinará conforme a las normas establecidas en el TRLIRNR para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente con diversas especialidades:

- No serán de aplicación las exenciones previstas en la normativa de no residentes.
- Todas las rentas del trabajo del contribuyente se entenderán obtenidas en territorio español.
- Se gravarán acumuladamente las rentas obtenidas durante el año natural, sin posibilidad de compensación alguna entre ellas.
- Se gravarán separadamente los dividendos, intereses y ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales del resto de rentas, conforme a la escala ya indicada para las rentas del ahorro: 19%, 21% y 23%.
- El resto de rentas se gravarán conforme a la siguiente escala:
 

Base Liquidable	Tipo 2016 y siguientes
Hasta 600.000 euros	24%
Desde 600.000 euros en adelante	45%
- El porcentaje de retención sobre rendimientos del trabajo será del 24%. No obstante, cuando las retribuciones satisfechas por un mismo pagador durante el año natural excedan de 600.000 euros, el porcentaje de retención aplicable al exceso será del 45% (47% en 2015).

El ejercicio de la opción de tributar por este régimen especial deberá realizarse mediante una comunicación dirigida a la Administración tributaria, en el plazo máximo de seis meses desde la fecha de inicio de la actividad que conste en el alta en la Seguridad Social en España.

El régimen descrito es el aplicable desde 2015 y ha supuesto importantes variaciones respecto al que existía hasta 2014. Por este motivo, se establece que los contribuyentes que se hubieran desplazado a territorio español con anterioridad a 1 de enero de 2015 podrán optar por aplicar el régimen vigente a 31 de diciembre de 2014, mediante comunicación a la Administración tributaria.

Finalmente, debe subrayarse que los contribuyentes del IRPF que opten por la aplicación de este régimen especial podrán solicitar un certificado de residencia fiscal en España.

### 2.3.4. Ganancias patrimoniales por cambio de residencia (*exit tax*)

La reciente reforma ha supuesto la introducción de un nuevo régimen por el cual, en caso de contribuyentes de IRPF que pierdan su condición de tales por cambio de residencia, se considerarán ganancias patrimoniales (de la base del ahorro) las diferencias positivas entre el valor de mercado de las acciones o participaciones de cualquier tipo de entidad cuya titularidad corresponda al contribuyente y su valor de adquisición, siempre que el contribuyente hubiera tenido tal condición durante al menos diez de los quince períodos impositivos anteriores al último período impositivo que deba declararse por el IRPF y concurra cualquiera de las siguientes circunstancias:

- Que el valor de mercado de las acciones o participaciones exceda conjuntamente de 4.000.000 euros.
- Que, en caso contrario, en la fecha del devengo del último período impositivo a declarar el IRPF la participación en la entidad sea superior al 25%, siempre que el valor de mercado de las acciones o participaciones en esa entidad excede de

1.000.000 euros. En este caso solo se aplicará este régimen a las participaciones en estas entidades.

En el caso de contribuyentes que hubiesen optado por el régimen fiscal especial aplicable a trabajadores desplazados a territorio español (para más información ver apartado 2.3.3 anterior), el plazo de diez periodos impositivos antes indicado comenzará a computarse desde el primer período impositivo en el que no resulte de aplicación el citado régimen especial.

Las ganancias patrimoniales se imputarán al último período impositivo que deba declararse por el IRPF, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo.

Para la determinación de la ganancia patrimonial se partirá del valor de mercado de las acciones o participaciones que, (i) en el caso de valores negociados, será su cotización, y (ii) en el de los no negociados, será el mayor entre el patrimonio neto del último balance cerrado antes del devengo y el resultado de capitalizar al 20% el promedio de los resultados de los tres ejercicios cerrados antes del devengo (computando los dividendos distribuidos y asignaciones a reservas, salvo las de regularización o actualización de balances). Por su parte, (iii) las acciones o participaciones en IIC se valorarán por el valor liquidativo al devengo del último período que deba declararse en el IRPF o, en su defecto, por el último valor liquidativo publicado (si no existe, por el valor del patrimonio neto del balance del último ejercicio cerrado antes del devengo, salvo prueba de valor de mercado distinto).

Se establecen ciertas especialidades para casos en que (i) el cambio de residencia se produzca como consecuencia de un desplazamiento temporal por motivos laborales a un país o territorio que no tenga la consideración de paraíso fiscal o por cualquier motivo siempre que en este caso el desplazamiento temporal se produzca a un país o territorio que tenga suscrito con España un convenio para evitar la doble imposición internacional que contengan cláusula de intercambio de información (en estos casos se podrá aplazar el pago la deuda durante un período máximo, que puede ampliarse); o que

(ii) el cambio de residencia se produzca a otro Estado miembro de la Unión Europea, o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria (en estos casos se podrá optar porque la ganancia se autoliquide solo cuando se den ciertas circunstancias).

Este régimen será igualmente de aplicación cuando el cambio de residencia se produzca a un país o territorio considerado como paraíso fiscal y el contribuyente no pierda su condición de residente por aplicación de las normas de residencia de Ley del IRPF.

### 2.3.5. Convenios para evitar la doble imposición<sup>25</sup>

Los convenios para evitar la doble imposición pueden reducir, o incluso eliminar por completo, la tributación en España de las rentas obtenidas por entidades que operen sin mediación de establecimiento permanente.

Las sociedades sin establecimiento permanente en España que sean residentes en un país con el cual España tenga convenio para evitar la doble imposición en general no tributan en España por el beneficio empresarial obtenido ni por los incrementos de patrimonio (salvo los derivados de bienes inmuebles).

Sin embargo, los incrementos de patrimonio derivados de la venta de acciones o participaciones en sociedades pueden ser sometidos a tributación en España de acuerdo con las cláusulas especiales contenidas en ciertos convenios (que se refieren principalmente a las acciones o participaciones en sociedades de inmuebles, transmisión de acciones o participaciones cuando se posea una participación sustancial, etc.).

Otros tipos de rentas (cánones, intereses o dividendos) tributan a tipos reducidos según los Convenios en vigor.

<sup>25</sup> Para más información ver la página web [www.aeat.es](http://www.aeat.es), apartado “fiscalidad internacional”.

Actualmente, se encuentran en distintas fases de negociación o de entrada en vigor los tratados con los siguientes países: Azerbaiyán, Bahrein, Bielorrusia, Cabo Verde, Catar, Montenegro, Namibia, Perú, y Siria. Además determinados Convenios están en fase de renegociación.

### Cláusulas *tax sparing*

Debido a la existencia en la legislación española de mecanismos de exención y/ o reducción de los impuestos extranjeros satisfechos sobre ciertos tipos de rentas (principalmente intereses), las cláusulas *tax sparing* contenidas en muchos de los convenios de España tienen una innegable importancia. De acuerdo con estas cláusulas, el prestamista residente en un Estado podrá deducir en dicho Estado no sólo el impuesto efectivamente satisfecho en el otro Estado sobre el interés, sino también el impuesto que habría sido satisfecho si no hubiese existido el beneficio fiscal.

### 2.3.6. Gravamen especial sobre bienes inmuebles de entidades no residentes

Las entidades residentes en un país o territorio que tenga la consideración de paraíso fiscal que sean propietarias de inmuebles en España están sujetas a un impuesto del 3% anual sobre el valor catastral de los inmuebles a 31 de diciembre de cada año.

Este impuesto no se aplica a:

- Los Estados e instituciones públicas extranjeras y los organismos internacionales.
- Las entidades que desarrollen en España, de modo continuado o habitual, explotaciones económicas diferenciables de la simple tenencia o arrendamiento del inmueble.
- Las sociedades que coticen en mercados secundarios de valores oficialmente reconocidos.

### 2.3.7. Representante fiscal

Los contribuyentes no residentes estarán, en determinados casos, obligados a nombrar en España un representante (persona física o jurídica residente en España). En concreto, lo estarán:

- (I) Los que operen en España por medio de establecimiento permanente.
- (II) Los que realicen explotaciones económicas sin establecimiento permanente que permitan la deducción de ciertos gastos.
- (III) Los que sean entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero que realicen actividades económicas en territorio español, cuando todo o parte de la mismas se desarrolle, de forma continuada o habitual, mediante instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, o que actúen en España a través de un agente autorizado por contratar en nombre y por cuenta de la entidad.
- (IV) Aquellos para los que así sea requerido por la Administración Tributaria debido a la cuantía y características de la renta obtenida.
- (V) Los que sean personas o entidades residentes en países o territorios con los que no exista un efectivo intercambio de información tributaria que sean titulares de bienes situados o derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español (excluidos los valores negociados en mercados secundarios oficiales).

El nombramiento de representante debe realizarse antes del fin del plazo de declaración de la renta obtenida en España. El nombramiento debe ser comunicado a las autoridades en el plazo de dos meses a partir del mismo. El incumplimiento de la obligación de nombramiento o de comunicación es sancionable con multa de 2.000 euros (6.000 euros para aquellos contribuyentes que residan en países o territorios con los que no exista un efectivo intercambio de información tributaria).

Se consideran representantes de los establecimientos permanentes quienes figuren como tales en el Registro Mercantil o, en su defecto, quienes tengan facultades para contratar en su nombre.

Las personas que de acuerdo con el TRLIRNRN sean:

- a) representantes fiscales de establecimientos permanentes de contribuyentes no residentes o,
- b) de las entidades en régimen de atribución de rentas,

responderán solidariamente del ingreso de las deudas tributarias correspondientes a los mismos.

También responderán solidariamente del ingreso de las deudas tributarias correspondientes a los rendimientos que haya satisfecho o a las rentas de los bienes o derechos cuyo depósito o gestión tenga encomendado, respectivamente, el pagador de los rendimientos devengados sin mediación de establecimiento permanente por los contribuyentes, o el depositario o gestor de los bienes o derechos de los contribuyentes no afectos a un establecimiento permanente.

Esta responsabilidad no existirá cuando al pagador o al gestor les resulte de aplicación la obligación de retener e ingresar a cuenta (pues ya tienen esta obligación específica y la responsabilidad que de ella se puede derivar).

### 2.4. Impuesto sobre el Patrimonio

Las personas físicas residentes en España se encuentran sujetas al Impuesto sobre el Patrimonio por la totalidad de sus bienes (patrimonio mundial), al 31 de diciembre de cada año, valorados de acuerdo con las normas fiscales. Los no residentes tributan únicamente por los bienes situados o los derechos ejercitables en España. Sin embargo, algunos convenios pueden afectar a la aplicación de esta norma.

La Ley contempla la exención del Impuesto sobre el Patrimonio para algunos bienes, por ejemplo, los que forman parte del Patrimonio Histórico Español; el ajuar doméstico; las obras de arte y las antigüedades, siempre y cuando su valor no supere ciertos límites establecidos por la normativa; los derechos consolidados de los partícipes en planes de pensiones y los derechos de contenido económico relacionados con sistemas de previsión social análogos; la obra propia de los artistas mientras forme parte del patrimonio del autor; bienes o derechos necesarios para el desempeño directo, personal y habitual de una actividad empresarial o profesional que constituya la principal fuente de ingresos; y participaciones en el capital de determinadas entidades en ciertos casos (principalmente negocios familiares). También está exenta la vivienda habitual del contribuyente, hasta un importe máximo 300.000 euros.

La normativa establece diferentes métodos de valoración para cada tipo de bien.

Por lo que respecta a la escala de gravamen establecida para este impuesto, se aplicarán, en ausencia de regulación por parte de la Comunidad Autónoma de que se trate, los siguientes tipos:

Base liquidable (hasta euros)	Cuota a pagar (Euros)	Resto base liquidable (hasta euros)	Tipo aplicable (%)
0,00	0,00	167.129,45	0,2
167.129,45	334,26	167.123,43	0,3
334.252,88	835,63	334.246,87	0,5
668.499,75	2.506,86	668.499,76	0,9
1.336.999,51	8.523,36	1.336.999,50	1,3
2.673.999,01	25.904,35	2.673.999,02	1,7
5.347.998,03	71.362,33	5.347.998,03	2,1
10.695.996,06	183.670,29	en adelante	2,5



Estos tipos se aplican a los residentes por su patrimonio mundial, y a los no residentes por sus bienes o derechos situados en España.

Además, y en defecto de regulación autonómica, el mínimo exento, y el mínimo a partir del cual es obligatorio presentar declaración es 700.000 euros.

La cuota íntegra de este impuesto, conjuntamente con la porción de las cuotas correspondientes a la base imponible general y a la base imponible del ahorro del IRPF, no podrá exceder, para sujetos pasivos por obligación personal, del 60% de la suma de las bases imponibles de este último. A estos efectos, no se tendrá en cuenta (i) la parte de la base imponible del ahorro derivada de ganancias y pérdidas patrimoniales que corresponda al saldo positivo de las obtenidas por las transmisiones de elementos patrimoniales adquiridos con más de un año de antelación a la fecha de la transmisión, ni la parte de las cuotas íntegras del IRPF correspondientes a dicha parte de la base imponible del ahorro, y (ii) la parte del Impuesto sobre el Patrimonio que corresponda a elementos patrimoniales que, por su naturaleza o destino, no sean susceptibles de producir los rendimientos gravados por la Ley del IRPF.

En el supuesto de que la suma de ambas cuotas supere el límite anterior, se reducirá la cuota del Impuesto sobre el Patrimonio hasta alcanzar el límite indicado, sin que la reducción pueda exceder del 80%.

Es importante tener en cuenta que algunas Comunidades Autónomas han modificado los límites exentos y que en otras no hay que pagar el Impuesto (como ocurre en la Comunidad Autónoma de Madrid) en tanto hay una bonificación del 100%.

No obstante, existirá obligación de declarar aunque la cuota no sea positiva cuando el valor de los bienes o derechos resulte superior a 2.000.000 de euros.

Con motivo de la adaptación de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12) se ha modificado la norma en el sentido de determinar que los contribuyentes no residentes que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde radique el mayor valor de los bienes y derechos de que sean titulares y por los que se exija el impuesto, porque estén situados, puedan ejercitarse o hayan de cumplirse en territorio español.

## 2.5. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

Este impuesto recae sobre los herederos, beneficiarios y donatarios residentes en España por todos los bienes que reciban, ya estén situados en España o en el extranjero. En el caso de beneficiarios no residentes, éstos estarán sujetos a este impuesto por obligación real debiendo tributar en España por la adquisición de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza, que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o debieran cumplirse en territorio español.

La base imponible está constituida por el valor neto de los bienes y derechos adquiridos. No obstante, se establecen una serie de reducciones a la base imponible, entre las que destacan las siguientes:

- Reducción del 95% de la base imponible derivada de transmisiones *mortis causa* al cónyuge, hijos naturales o adoptados, y, en su ausencia, ascendientes naturales o adoptantes o parientes hasta el tercer grado colateral, de una empresa individual, de un negocio profesional, o de la participación en entidades o derechos de usufructo en los bienes del donante o fallecido que estuvieran exentos del Impuesto sobre el Patrimonio. Los requisitos son los siguientes:

- El adquirente *mortis causa* debe retener los bienes adquiridos durante al menos 10 años.
- El adquirente no puede realizar transacciones que resulten en una reducción sustancial del valor de dichos bienes.
- Reducción del 95% en la base imponible para aquellos casos de transmisión *inter vivos* de participaciones de una empresa individual, negocio profesional o participaciones en entidades del donante, que estuvieran exentos del Impuesto sobre el Patrimonio (o cumplieran los requisitos para dicha exención), efectuadas en favor del cónyuge, descendientes o adoptados, siempre que, además, (i) el donante tenga 65 años o más, o esté incapacitado de forma permanente y (ii) si viniera ejerciendo funciones de dirección, debe dejar de ejercerlas y de percibir remuneraciones por el ejercicio de las mismas.

El impuesto se calcula ajustando una escala de tipos progresivos (según el importe de la herencia o donación) en función de un coeficiente que tiene en cuenta el patrimonio neto preexistente y su grado de parentesco con el transmitente.

Al igual que ocurre con el resto de impuestos transferidos a las Comunidades Autónomas, la normativa de este Impuesto se ha adaptado para reconocer la capacidad normativa de las Autonomías en cuanto a aprobar reducciones en la base imponible y en los tipos de gravamen, así como en los coeficientes correctores para ajustar la cuota en función del patrimonio preexistente del sujeto pasivo. No obstante, la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, prevé las reducciones, tipos y coeficientes a aplicar si la Comunidad Autónoma correspondiente no hubiera asumido las competencias transferidas al respecto, o no hubiera regulado aún este aspecto.

Los tipos impositivos y los coeficientes correctores aplicables para el año 2017 (en defecto de tipos y coeficientes propios aprobados por la correspondiente Comunidad Autónoma) son los siguientes:



Base liquidable (hasta euros)	Cuota a pagar (Euros)	Resto base liquidable (hasta euros)	Tipo aplicable (%)
0,00		7.993,46	7,65
7.993,46	611,50	7.987,45	8,50
15.980,91	1.290,43	7.987,45	9,35
23.968,36	2.037,26	7.987,45	10,20
31.955,81	2.851,98	7.987,45	11,05
39.943,26	3.734,59	7.987,46	11,90
47.930,72	4.685,10	7.987,45	12,75
55.918,17	5.703,50	7.987,45	13,60
63.905,62	6.789,79	7.987,45	14,45
71.893,07	7.943,98	7.987,45	15,30
79.880,52	9.166,06	39.877,15	16,15
119.757,67	15.606,22	39.877,16	18,70
159.634,83	23.063,25	79.754,30	21,25
239.389,13	40.011,04	159.388,41	25,50
398.777,54	80.655,08	398.777,54	29,75
797.555,08	199.291,40	en adelante	34,00

Algunas Comunidades Autónomas, no obstante, han establecido bonificaciones que llevan a que no haya cuota a pagar (o que ésta sea tendente a "0"). Esto alcanza a las sucesiones y/o a las donaciones, dependiendo de la autonomía, cuando se trate de herederos o donatarios "cercaños" (hijos, nietos, cónyuges, ascendientes).

Por lo que se refiere al lugar de liquidación del impuesto debemos distinguir, de forma general, entre transmisiones *mortis causa* e *inter vivos*:

- Transmisiones *mortis causa*: por regla general, en la Comunidad Autónoma en la que el fallecido tuviera su residencia habitual.
- Transmisiones *inter vivos*: por regla general, en la Comunidad Autónoma en la que el adquirente tuviera su residencia habitual, salvo en el caso de inmuebles, en los que el lugar será el de la Comunidad en que éstos radiquen.

Estas reglas de localización generales eran aplicables hasta fechas recientes para sujetos pasivos residentes en España; los no residentes debían tributar en todo caso conforme a la normativa estatal (lo que en muchas ocasiones generaba discriminaciones porque, como se ha indicado, algunas Comunidades Autónomas han establecido importantes bonificaciones). Tras la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12) se han establecido puntos de conexión específicos para sujetos pasivos residentes en la Unión Europea o en el Espacio Económico Europeo. Así:

- Quando el **causante** ha sido residente en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, distinto de España, los contribuyentes tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma en la que se encuentre el **mayor valor de los bienes y derechos del caudal relicto situados en España**. Si no hubiera ningún bien o derecho situado en España, se aplicará a cada sujeto pasivo la normativa de la Comunidad Autónoma en que resida.
- Quando el **causante** ha sido residente **en una Comunidad Autónoma** y los contribuyentes son no residentes pero residen en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, los contribuyentes tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por dicha Comunidad Autónoma.

- En el supuesto de adquisición de **bienes inmuebles situados en España** por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e intervivos, los contribuyentes no residentes, que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde radiquen los referidos bienes inmuebles.
- En el supuesto de adquisición de **bienes inmuebles situados en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo**, distinto de España, por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e intervivos, los contribuyentes residentes en España tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma en la que residan.
- En el supuesto de adquisición de **bienes muebles situados en España** por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e intervivos, los contribuyentes no residentes, que sean residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, tendrán derecho a la aplicación de la normativa propia aprobada por la Comunidad Autónoma donde hayan estado situados los referidos bienes muebles un mayor número de días del periodo de los cinco años inmediatos anteriores, contados de fecha a fecha, que finalice el día anterior al de devengo del impuesto.

Se establecen reglas específicas para calcular la cuota a ingresar en caso de donaciones en las que, en un solo documento, se donen por un mismo donante a favor de un mismo donatario distintos bienes o derechos y por aplicación de las reglas anteriores resulte aplicable la normativa de distintas Comunidades Autónomas.

Con motivo de la adaptación de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de septiembre de 2014 (asunto C-127/12) se modificó la norma a fin de que los contribuyentes residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del

Espacio Económico Europeo puedan beneficiarse de la normativa de la Comunidad Autónoma donde radique el causante o el donante. Del mismo modo, se prevé en el caso de adquisición lucrativa o mortis causa de bienes de residentes en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo la posibilidad de que los contribuyentes residentes puedan beneficiarse de la normativa de la Comunidad Autónoma que resultara de aplicación, en atención a donde se encuentren los bienes y derechos transmitidos.

Por el momento, la normativa no se ha adaptado a casos en que haya elementos subjetivos no residentes en la Unión Europea.

## 2.6. Impuesto sobre el Valor Añadido

La legislación española (Ley 37/1992, en vigor desde el 1 de enero de 1993) incorpora al Derecho español las Directivas comunitarias reguladoras del IVA, cuyas normas principales están armonizadas en los diferentes Estados Miembros de la Unión Europea.

El IVA es un impuesto de naturaleza indirecta, siendo su principal característica que normalmente no implica coste alguno para empresarios o profesionales, sino únicamente para el consumidor final, al establecerse en general en favor de aquéllos el derecho a deducir el impuesto soportado del repercutido.

Dentro del territorio español, el IVA no es aplicable en las Islas Canarias, Ceuta y Melilla.

En las Islas Canarias, el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), en vigor desde el 1 de enero de 1993, es muy similar al IVA, y es un impuesto indirecto que recae sobre la entrega de bienes y prestación de servicios en las Islas por parte de empresarios y profesionales, así como sobre la importación de bienes. El tipo general del IGIC es del 7%.

En Ceuta y Melilla se aplica otro impuesto indirecto (Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación).

### 2.6.1. Hecho imponible

Las siguientes operaciones quedan sujetas al impuesto cuando son realizadas por empresarios o profesionales en el desarrollo de sus actividades:

- Entregas de bienes, definidas, en términos generales, como transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, si bien determinadas operaciones que no implican tal transmisión se asimilan a entregas de bienes a efectos del impuesto.
- Adquisiciones intracomunitarias de bienes: en general, adquisiciones de bienes enviados o transportados al territorio español de aplicación del impuesto procedente de otro Estado Miembro.
- Importación de bienes. Estas operaciones quedan sujetas al impuesto, con independencia de quién las realice.
- Prestaciones de servicios.

### 2.6.2. Tipos impositivos y exenciones

Los tipos impositivos son los siguientes:

El tipo general es del 21%, aplicable a la mayoría de las entregas de bienes y prestaciones de servicios.

No obstante, existe un tipo reducido del 10% aplicable, entre otras, a las entregas, adquisiciones intracomunitarias e importaciones de:

- Productos destinados a la alimentación humana o animal, excepto bebidas alcohólicas.
- Agua.
- Viviendas.
- Determinadas especialidades farmacéuticas.

Este tipo reducido también es aplicable, entre otros, a los siguientes servicios:

- Transporte de viajeros y sus equipajes.
- La entrada a bibliotecas.

Existe asimismo un tipo súper reducido del 4% aplicable a:

- Pan, harina, leche, queso, huevos, frutas y verduras.
- Libros, periódicos y revistas que no contengan fundamentalmente publicidad.
- Medicamentos de uso humano.
- Coches de minusválidos.
- Prótesis de personas con minusvalías.
- Ciertas viviendas de protección oficial.

Determinadas operaciones quedan exentas del impuesto (por ejemplo, operaciones financieras y de seguros, servicios médicos, servicios docentes, arrendamientos de vivienda). Dado que el empresario o profesional que realiza estas actividades no repercute IVA por las mismas, su realización no otorga el derecho a deducir el IVA soportado en los términos que se describen más adelante, si bien existen operaciones exentas (principalmente aquéllas relacionadas con el comercio internacional, como las exportaciones) que otorgan derecho a deducir el impuesto soportado.

### 2.6.3. Lugar de realización del hecho imponible

El Impuesto español grava las operaciones mencionadas anteriormente en la medida en que se entiendan realizadas en su territorio de aplicación.

En este sentido, la Ley establece normas para determinar el lugar en el que se entienden realizadas las distintas operaciones.

- **Entrega de bienes:** La regla general establece que se entienden realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto cuando tenga lugar en el mismo la puesta a disposición de los mismos en favor del adquirente. No obstante, si los bienes son transportados para su puesta a disposición, se considera realizada la entrega en el lugar en el que se inicie el transporte. Existen otras excepciones a la regla general, tales como las establecidas para entregas de bienes que han de ser objeto de instalación o montaje, etc.
- **Prestaciones de servicios:** Como regla general, se entenderán prestados en sede o establecimiento del destinatario, cuando el mismo sea empresario o profesional; en caso contrario, si éste es un consumidor final, se entenderán prestados en sede del prestador.

Sin embargo, hay algunas excepciones a esta regla general; por ejemplo:

- Los servicios relacionados con bienes inmuebles se consideran realizados en el lugar en el que radiquen los mismos. Esta regla se amplía a los servicios de hostelería, campamento y balneario.
- En los servicios de transporte (intracomunitarios o no) se aplica la regla del destinatario sin que sea necesario facilitar el número de IVA que se requería hasta ahora en algunos casos.
- En los servicios de transporte de pasajeros (con independencia del destinatario) y en los de bienes (con la excepción hecha para los intracomunitarios), si el destinatario es consumidor final, tributan en territorio español en proporción a la parte del trayecto que discurra en territorio español.

- Los transportes intracomunitarios a consumidores finales, tributarán en España si el transporte se inicia en dicho territorio.
- Ciertos servicios se consideran prestados en España cuando se realizan materialmente en el territorio español de aplicación del IVA. Es el caso, entre otros, de actividades culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas y similares. Esta misma regla se aplica a los servicios accesorios a los transportes y a los trabajos sobre bienes muebles, informes periciales etc. cuando el destinatario no es empresario (si lo es, se aplica la regla general del destinatario).
- Los prestados por vía electrónica y los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión se entenderán prestados en sede del destinatario (sea éste consumidor final o empresario) salvo que se presten a no comunitarios o a consumidores domiciliados en España y los servicios se utilicen o se exploten en España. Además, se establece que no están sujetos a IVA los servicios a consumidores finales no establecidos en la Comunidad.
- Para facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales que se derivan de la aplicación de la anterior regla, en el caso de servicios prestados a consumidores finales, se han establecido dos regímenes especiales opcionales que permiten a los sujetos pasivos liquidar el Impuesto adeudado por la prestación de dichos servicios a través de un portal web “ventanilla única” en el Estado miembro en que estén identificados, evitando tener que registrarse en cada Estado miembro donde realicen las operaciones (Estado miembro de consumo). Se distingue entre:
  - **Régimen exterior a la Unión:** aplicable a empresarios o profesionales que no tengan ningún tipo de establecimiento permanente ni obligación de estar identificados a efectos del IVA en ningún

Estado miembro de la Comunidad. Se trata de una ampliación del régimen especial de los servicios prestados por vía electrónica a los servicios de telecomunicaciones y de radiodifusión o TV. El Estado miembro de identificación será el elegido por el empresario.

- **Régimen de la Unión:** aplicable a los empresarios o profesionales europeos que presten servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o TV y electrónicos a los consumidores finales en Estados miembros en los que no tengan su sede de actividad económica o un establecimiento permanente. El Estado miembro de identificación será aquel donde tenga la sede de actividad económica o un establecimiento permanente.
- Los servicios de restaurante y catering se entenderán prestados en España:
  - En el caso de los prestados a bordo de un buque, de un avión o de un tren, en un transporte en la Comunidad si el lugar de inicio se encuentra en el territorio de aplicación del Impuesto. Cuando se trate de un transporte de ida y vuelta, el trayecto se considerará como un transporte distinto.
  - En los restantes servicios de restaurante y catering cuando se presten materialmente en el territorio de aplicación del Impuesto.
- El arrendamiento a corto plazo (30 días en general, y 90 en el caso de buques) de medios de transporte tributará, en todo caso, donde los bienes se pongan a disposición del destinatario.
- Finalmente, los servicios de mediación se localizan en función de dónde se entiende realizada la operación principal, cuando el destinatario no es empresario. En caso contrario, se aplica la regla general del destinatario.

#### 2.6.4. Establecimiento permanente

Los conceptos de “sede de actividad económica” y establecimiento permanente son relevantes a los efectos de determinar el lugar de realización de las operaciones sujetas al impuesto. Asimismo, como se describe más adelante, también serán relevantes para definir el sujeto pasivo de dichas operaciones.

De esta forma, en caso de que se disponga de un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del IVA —en los términos que se definen a continuación— y este establecimiento intervenga en la realización de operaciones sujetas a IVA, la operación se entenderá localizada en el territorio de aplicación del IVA y, por tanto, dicho establecimiento tendrá la consideración de sujeto pasivo a efectos del IVA con las obligaciones que esto implica (darse de alta a efectos del IVA, repercusión del impuesto, obligaciones de facturación, presentación etc.).

Otra de las principales implicaciones que se derivan del hecho de que se disponga de un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del IVA es el régimen de devolución del IVA soportado que puede ser de aplicación. De esta forma, si se dispone de un establecimiento permanente puede ser de aplicación el régimen general de devolución mientras que si no se dispone de un establecimiento permanente se debe acudir al régimen especial de devolución a empresarios no establecidos que supone el inicio de un procedimiento para obtener la devolución del IVA soportado.

La sede de actividad económica es definida en la Ley como el lugar en el que el sujeto pasivo centraliza la gestión y el ejercicio habitual de su actividad empresarial o profesional.

Por su parte, el establecimiento permanente se define como cualquier lugar fijo de negocios desde el que un empresario o profesional lleva a cabo sus actividades económicas<sup>26</sup>. En particular,

<sup>26</sup> La “vis atractiva” de los establecimientos permanentes supone que una actividad se atribuya a un establecimiento permanente si éste interviene en la

tienen la consideración de establecimiento permanente a efectos de IVA:

- La sede de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, tiendas y, en general, las agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo.
- Minas, canteras o escoriales, pozos de petróleo o de gas u otros lugares de extracción de productos naturales.
- Las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de doce meses.
- Las explotaciones agrarias, forestales o pecuarias.
- Las instalaciones explotadas con carácter de permanencia por un empresario o profesional para el almacenamiento y posterior entrega de sus mercancías.
- Los centros de compras de bienes o de adquisición de servicios.
- Los inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título.

Resulta destacable que, si bien el concepto y los casos en los que se considera la existencia de un establecimiento permanente son similares a efectos de impuestos directos y de IVA, no son plenamente coincidentes.

En aquellos supuestos en los que se disponga de establecimiento permanente en el territorio de aplicación del IVA, al encontrarse establecido en dicho territorio y tener la consideración de sujeto pasivo, éste deberá cumplir las siguientes obligaciones:

prestación de servicios, es decir, cuando existe ordenación de medios materiales y humanos atribuibles al establecimiento permanente con la finalidad de realizar la operación.

1. Presentar declaraciones relativas al comienzo, modificación y cese de las actividades que determinen su sujeción al Impuesto.
2. Solicitar de la Administración el número de identificación fiscal y comunicarlo y acreditarlo en los supuestos que se establezcan.
3. Expedir y entregar facturas o documentos equivalentes de sus operaciones y conservar duplicado de los mismos.
4. Llevar la contabilidad y los registros que se establezcan, sin perjuicio de lo dispuesto en el Código de Comercio y demás normas contables.
5. Presentar periódicamente o a requerimiento de la Administración, información relativa a sus operaciones económicas con terceras personas.
6. Presentar las declaraciones-liquidaciones correspondientes e ingresar el importe del Impuesto resultante. Igualmente, los sujetos pasivos deberán presentar una declaración-resumen anual.

#### 2.6.5. Sujeto pasivo

El sujeto pasivo es la persona obligada a repercutir o ingresar el IVA. Esta obligación recae normalmente sobre el empresario o profesional que realiza las entregas de bienes, prestaciones de servicios u otras operaciones sujetas al impuesto.

No obstante, existen algunas excepciones en las que la consideración de sujeto pasivo recae sobre el destinatario de la operación. Es en general el caso de aquellas operaciones localizadas en el territorio de aplicación del IVA en las que quien las realiza no tiene en el mismo la sede de su actividad económica o un establecimiento permanente y el destinatario sea un empresario o profesional, con independencia de si está establecido o no en el territorio de aplicación del Impuesto.

En los últimos años se han ido estableciendo nuevos supuestos de inversión del sujeto pasivo (aplicables a operaciones que se devenguen a partir de 31 de octubre de 2012) en los casos de (i) determinadas entregas inmobiliarias exentas, en las que se renuncie a la exención de IVA, (ii) entregas de inmuebles en ejecución de garantías sobre los inmuebles y daciones en pago total o parcial; o (iii) determinadas ejecuciones de obra así como cesiones de personal para su realización, siendo necesario en estos casos que, con carácter previo o simultáneo a la realización de las operaciones, el destinatario comunique de forma expresa y fehaciente la concurrencia de los requisitos para que opere la inversión del sujeto pasivo.

Dicha comunicación puede realizarse a través de una declaración escrita firmada por el destinatario, bajo su responsabilidad y dirigida al empresario o profesional que realice la entrega o preste el servicio. De esta forma, se prevé la posible aplicación para el destinatario de la responsabilidad solidaria prevista en la Ley de IVA para los que mediante acción u omisión dolosa o culposa eludan la correcta repercusión del tributo.

Más recientemente, a partir de 1 de abril de 2015, se unen a la anterior lista algunos supuestos de entregas de (i) plata, platino y paladio, (ii) teléfonos móviles, y (iii) consolas de videojuegos, ordenadores portátiles y tabletas digitales.

Por otro lado, con efectos desde 1 de enero de 2015 existe un nuevo régimen de diferimiento del IVA a la importación que permite la recaudación e ingreso del IVA a la importación mediante la inclusión de dichas cuotas en la declaración-liquidación correspondiente al período en el que se reciba el documento en el que conste la liquidación practicada por la Administración.

Se trata de un régimen optativo, al que podrán acogerse aquellos sujetos pasivos cuyo periodo de liquidación coincida con el mes natural (i.e. empresas acogidas al régimen de devolución mensual, aquellas cuyo volumen de operaciones en el año natural anterior supere los 6.010.121,04 euros, o aquellas que apliquen el régimen de grupo de entidades a efectos de IVA, entre otros supuestos).

Además de la repercusión del impuesto, recaen en el sujeto pasivo las siguientes obligaciones:

- Presentar declaraciones relativas al comienzo, modificación y cese de actividades.
- Solicitar de la Administración el número de identificación fiscal y comunicarlo y acreditarlo en los supuestos que se establezcan.
- Expedir y entregar factura de todas sus operaciones.
- Llevar la contabilidad y los registros que se establezcan (libros específicos de IVA)<sup>27</sup>.
- Presentar periódicamente, o a requerimiento de la Administración, información relativa a sus operaciones económicas con terceras personas.
- Presentar las declaraciones-liquidaciones (mensuales o trimestrales, en función de su volumen de operaciones, así como una declaración-resumen anual).
- Nombrar un representante a efectos del cumplimiento de sus obligaciones cuando se trate de sujetos pasivos sin establecimiento en el territorio de aplicación del impuesto. Esta obligación sólo se exige a los empresarios no establecidos en la Unión Europea, salvo que lo estén en un Estado con el que existan instrumentos de asistencia mutua.

#### 2.6.6. Base Imponible

Con carácter general, la base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las

<sup>27</sup> Con efectos 1 de enero de 2009 para aquellos operadores que se acojan al régimen de devolución mensual y a partir de julio de 2017 para todos los sujetos pasivos que deban autoliquidar el impuesto con carácter mensual, deberán presentarse obligatoriamente por medios telemáticos.

operaciones sujetas al mismo procedentes del destinatario o de terceras personas.

La normativa del Impuesto establece, a su vez, una serie de reglas especiales de determinación de la base imponible, previendo entre otros, los supuestos de autoconsumo de bienes o servicios, así como aquellos supuestos en que existe vinculación entre las partes (la base imponible está constituida por el valor normal de mercado).

#### 2.6.7. Deducción del IVA soportado

La normativa del Impuesto establece, con carácter general, en favor de los sujetos pasivos del mismo, el derecho a deducir las cuotas soportadas de las repercutidas por ellos, siempre que los bienes y servicios adquiridos se destinen a la realización, entre otras, de las siguientes operaciones:

- Entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetos y no exentos del impuesto.
- Operaciones exentas que otorgan derecho a deducción con el fin de actuar neutralmente en el comercio intracomunitario o internacional (por ejemplo, exportaciones).
- Operaciones realizadas fuera del territorio de aplicación del impuesto que, de haber sido realizadas en dicho territorio, habrían otorgado el derecho a deducir. El impuesto soportado por la adquisición o importación de bienes o servicios que no están afectos directa y exclusivamente a la actividad empresarial o profesional no puede ser deducido con carácter general, sin perjuicio de la existencia de reglas específicas como las relativas a las cuotas soportadas por bienes de inversión (deducción parcial).

El derecho a deducir está también condicionado al cumplimiento de requisitos formales, y puede ser ejercitado, en teoría, en un plazo de cuatro años.

Existen varios regímenes de deducción, siendo las principales características de cada uno de ellos las siguientes:

### 2.6.7.1. Regla de la prorrata general

Esta regla se aplica cuando el sujeto pasivo realiza conjuntamente tanto operaciones que otorgan el derecho a deducir como operaciones que no otorgan tal derecho (por ejemplo, operaciones financieras exentas).

Asimismo, cabe destacar que con efectos 1 de enero de 2006 se eliminó el efecto de las subvenciones en el derecho a la deducción del impuesto.

En aplicación de esta regla, el IVA soportado es deducible en la proporción que representa el valor de las operaciones que otorgan derecho a deducción sobre el total de las operaciones realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de sus actividades empresariales o profesionales.

Así pues, el porcentaje del IVA deducible se determina por aplicación de la siguiente fórmula:

$$\frac{\text{Operaciones que otorgan derecho a deducción}}{\text{Operaciones totales}} \times 100$$

El porcentaje resultante se redondea a la unidad superior.

Con efectos desde el 1 de enero de 2014 y con vigencia indefinida, las operaciones realizadas desde establecimientos permanentes situados fuera del territorio de aplicación del impuesto quedarán excluidas del cálculo de la prorrata general, con independencia de dónde se hubieran soportado o incurrido los costes para la realización de las operaciones.

### 2.6.7.2. Regla de prorrata especial

Este régimen se aplica, en términos generales, a opción del sujeto pasivo (opción que normalmente ha de ejercitarse dentro del mes de diciembre anterior al año en que vaya a resultar de aplicación). Las características básicas de este régimen de deducción son las siguientes:

- El IVA soportado en adquisiciones o importaciones de bienes y servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que otorgan derecho a deducir puede ser deducido íntegramente.
- Por el contrario, no es deducible el IVA soportado en adquisiciones o importaciones de bienes y servicios destinados exclusivamente a la realización de operaciones que no otorgan el derecho a deducción.
- El IVA soportado como consecuencia de adquisiciones o importaciones de bienes y servicios utilizados sólo en parte en la realización de operaciones que otorgan el derecho a deducción será deducible en la proporción resultante de la aplicación de la regla de la prorrata general.

La prorrata especial será de aplicación obligatoria cuando el montante total de las cuotas deducibles en un año natural por aplicación de la regla de prorrata general exceda en un 10% o más del que resultaría por aplicación de la regla de prorrata especial.

### 2.6.7.3. Régimen de deducciones en sectores diferenciados de la actividad empresarial

Cuando el sujeto pasivo realiza actividades empresariales diferenciadas, debe aplicar el régimen de deducciones correspondiente a cada una de tales actividades de manera independiente.

Se considera que concurren las circunstancias para considerar las actividades empresariales como diferenciadas entre sí cuando las

mismas están clasificadas en grupos distintos de la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (C.N.A.E.) y sus regímenes de deducción son, asimismo, distintos (se entiende cumplido este requisito, entre otros casos, cuando por aplicación de la regla de prorrata general, el porcentaje de IVA deducible difiere en más de 50 puntos porcentuales).

En tal caso, el sujeto pasivo debe aplicar la regla de prorrata general o la regla de prorrata especial, según los términos descritos anteriormente, en cada uno de los sectores de actividad. El IVA soportado en adquisiciones o importaciones de bienes y servicios que no sean específicamente imputables a ninguna de las actividades se deduce en función de la prorrata general resultante del conjunto de sus actividades.

Cabe destacar que a partir de 2015 se excluyen del cómputo de la prorrata general aplicable a los inputs comunes, en el régimen de deducciones en sectores diferenciados de la actividad empresarial, el volumen de operaciones realizadas en el régimen especial de Grupo de entidades.

### 2.6.8. Devoluciones

En caso de que el IVA repercutido exceda del IVA deducible, el sujeto pasivo ha de ingresar la diferencia en sus declaraciones periódicas (mensuales o trimestrales).

Si, por el contrario, la cantidad de IVA deducible excede de la cantidad del IVA repercutido, el sujeto pasivo puede solicitar la devolución de dicho exceso que, como regla general, únicamente puede solicitarse a través de la última declaración del año.

No obstante, sujeto al cumplimiento de determinados requisitos reglamentariamente establecidos, los sujetos pasivos que se inscriban en el Registro de Devolución Mensual podrán solicitar la devolución del saldo existente al término de cada periodo de liquidación.

La inscripción en este Registro de Devolución lleva aparejada la obligación de presentar las correspondientes declaraciones liquidaciones del Impuesto por medios telemáticos mensualmente (con independencia del volumen de operaciones del sujeto pasivo) así como la presentación telemática de libros registro.

El plazo para obtener la devolución se establece en seis meses a contar desde el término del plazo para la presentación de la última declaración del año (30 de enero del año inmediato siguiente) en condiciones generales y desde el término del plazo para la presentación de las declaraciones mensuales en el caso de sujetos pasivos inscritos en el Registro de Devolución Mensual.

Las devoluciones de IVA soportado en España por empresarios no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto se rigen por normas específicas. Para obtener dicha devolución, han de cumplirse los siguientes requisitos:

- La persona que solicite la devolución debe estar establecida en la Unión Europea o, en su defecto, debe acreditarse la existencia de reciprocidad en su país de origen para empresarios y profesionales establecidos en España (es decir, los empresarios españoles obtendrían la devolución de un impuesto análogo en dicho Estado).

El mencionado requisito de reciprocidad ha desaparecido con la aprobación de la Ley 28/2014 para las cuotas soportadas por servicios de hostelería, restauración y transporte vinculados con la asistencia a ferias, congresos y exposiciones de carácter comercial y el acceso a éstas, así como en relación con la adquisición o importación de moldes, plantillas o equipos que se utilicen en la fabricación de bienes que sean exportados con destino al empresario no establecido, siempre que tales equipos sean también objeto de exportación finalizada su utilización o sean destruidos.

- El empresario no establecido no debe haber realizado operaciones en el territorio de aplicación del impuesto por las que pueda tener la consideración de sujeto pasivo.

- A diferencia de los sujetos pasivos establecidos en la Unión Europea, las personas no establecidas en la Unión Europea deben designar un representante, residente en el territorio español de aplicación del impuesto, encargado del cumplimiento de los requisitos formales o de procedimiento relevantes, que será responsable solidario en el caso de devoluciones improcedentes y al que se le podrá exigir garantía suficiente a tal efecto.
- Las cuotas soportadas cuya devolución se solicita deben derivar de adquisiciones de bienes y servicios o importaciones de bienes destinados a la realización de operaciones que otorgan el derecho a deducción (tanto en España como en el Estado de establecimiento del empresario).

Las solicitudes de devolución sólo pueden referirse al año o trimestre inmediatamente precedente, y el plazo para realizarlas termina el 30 de septiembre del año siguiente<sup>28</sup> y no podrá ser inferior a 400 euros si la solicitud es trimestral o a 50 euros si es anual.

### 2.6.9. Régimen especial de criterio de caja

A partir del 1 de enero de 2014 resulta aplicable un nuevo régimen especial de IVA, el “Régimen especial de criterio de caja”, al que podrán optar aquellos sujetos pasivos con un volumen de operaciones no superior a dos millones de euros en el año natural anterior. Una vez solicitada la opción, ésta se entiende prorrogada salvo renuncia (que tendrá una validez mínima de tres años) o exclusión del régimen por ser de aplicación alguno de los supuestos tasados en la norma.

Para los operadores que se acojan a este régimen opcional, el devengo de todas sus operaciones (con exclusión de determinadas

<sup>28</sup> En el caso de empresarios comunitarios no establecidos en España las solicitudes de devolución deberán hacerse a través del portal electrónico que habiliten sus propias Administraciones.

operaciones previstas en la norma) se produce en el momento del cobro total o parcial del precio, por los importes efectivamente percibidos, con un límite temporal del 31 de diciembre del año siguiente a aquel en el que se haya realizado la operación, momento en el cual se producirá en todo caso el devengo aun cuando no se haya obtenido el cobro.

Este criterio de caja también afecta a las cuotas de IVA soportadas por quienes se acojan a él, de forma que únicamente pueden deducir el impuesto con el pago.

La modificación de las reglas de devengo en las operaciones afectadas por este Régimen Especial implica que todo empresario o profesional (aunque no haya optado por la aplicación del Régimen) que sea destinatario de entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas por operadores acogidos a él, verá diferido su derecho a la deducción de las cuotas de IVA soportado hasta el momento del pago o, en su caso, hasta el 31 de diciembre del año siguiente a la realización de la operación.

Las nuevas reglas de devengo para las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por los operadores acogidos al Régimen llevan aparejadas modificaciones en el ámbito de las obligaciones de facturación, el contenido de los Libros Registro y la información a suministrar en las declaraciones informativas de operaciones con terceras personas, que fundamentalmente se resumen a continuación:

- En cuanto a las obligaciones de facturación, se hace necesario incluir una mención específica a la aplicación del presente régimen.
- En relación con el contenido de los Libros Registro, se incluyen determinados contenidos adicionales (fechas de pago/cobro, importes y medio de pago empleado) con objeto de facilitar el control de la aplicación de las reglas específicas de devengo, tanto en los operadores acogidos al régimen como en sede de los destinatarios de las facturas.

- Se incluye un sistema doble de consignación de dichas operaciones en la declaración informativa de operaciones con terceras personas.

### 2.6.10. Régimen especial de Grupo de entidades

Este régimen supone la transposición a la normativa española de la posibilidad que establece la Directiva comunitaria del Impuesto de tratar como un solo sujeto pasivo a entidades que presentan un grado de vinculación financiera, económica y de organización suficiente.

La «vinculación suficiente», necesaria para la aplicación, se define en la norma como la existente entre una entidad dominante (que no puede ser dependiente de ninguna otra sociedad en el territorio de aplicación del impuesto, en los términos que se describen) y las entidades sobre las cuales tenga el control efectivo, bien porque ésta participe directa o indirectamente en más de un 50 por 100 del capital social o porque ostente la mayoría de los derechos de voto, mantenida durante todo el año natural, siempre que las sedes o establecimientos permanentes de las entidades que se incluyan en el Grupo radiquen en el territorio de aplicación del Impuesto.

Este régimen es optativo con una vigencia mínima de tres años prorrogable automáticamente y cuya eventual renuncia, es por un período mínimo de unos tres años.

El ejercicio de su opción debe solicitarse por la entidad dominante antes del inicio del año natural en el que deba surtir efecto. La decisión de acogimiento al régimen especial deberá ser acordada por parte del consejo de administración de cada una de las entidades que formarán el grupo.

En su versión más sencilla, el régimen consiste simplemente en la posibilidad de agregar las declaraciones individuales de las sociedades del Grupo que se acojan a él, de forma que los saldos a ingresar y a compensar/devolver de unas sociedades puedan compensarse de forma inmediata con los saldos a ingresar de las restantes, reduciéndose o eliminándose los costes financieros

que pueden derivarse de una acreditación de saldos frente a la Hacienda Pública cuya devolución, con carácter general, no puede solicitarse sino a través de la última declaración-liquidación del año.

Opcionalmente, las entidades del Grupo podrán solicitar la aplicación de un método específico de determinación de la base imponible, deducciones y renuncia a las exenciones en las operaciones intragrupo.

Conforme a este método específico y en lo que respecta a la base imponible, ésta pasaría a determinarse por el importe de los costes que, directa o indirectamente, total o parcialmente, se hayan utilizado en la prestación de las operaciones a entidades del Grupo, siempre que por ellos se haya soportado efectivamente el impuesto, no siendo objeto de inclusión los costes por los que no se haya soportado IVA.

Este método opcional contempla asimismo la facultad de renuncia a determinadas exenciones que puedan resultar de aplicación a operaciones intragrupo, facultad que podrá ejercerse operación por operación, y prevé un régimen especial para la aplicación de deducciones.

Con carácter general el régimen especial del grupo de entidades contempla una serie de obligaciones específicas que recaen sobre la entidad dominante del Grupo como por ejemplo, la llevanza de un sistema de información analítica y de una memoria justificativa de los criterios de imputación utilizados (en el caso de la modalidad ampliada).

La entidad dominante deberá presentar una declaración agregada una vez presentadas las declaraciones individuales de las entidades pertenecientes al grupo. El periodo de liquidación será mensual con independencia del volumen de operaciones.

El Grupo de Entidades podrá optar igualmente por el régimen de devolución mensual, siendo competencia de la entidad dominante la presentación de la solicitud censal correspondiente.

### 2.6.11. Devengo y período de liquidación

Con carácter general, el devengo se produce (i) en las entregas de bienes, cuando tiene lugar la puesta a disposición del adquirente (o, en su caso, cuando se efectúa la entrega conforme a la legislación que sea aplicable) y (ii) en las prestaciones de servicios, cuando se presten, ejecuten o efectúen las operaciones gravadas. No obstante, en caso de pagos anticipados el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos.

Por regla general el período de liquidación del IVA coincide con el trimestre natural, debiendo efectuarse la presentación de las declaraciones-liquidaciones durante los veinte primeros días naturales del mes siguiente al período de liquidación, es decir, del 1 al 20 de abril, julio y octubre, y del 1 al 30 de enero la correspondiente al cuarto trimestre. Junto con la declaración del cuarto trimestre ha de presentarse también el resumen anual (modelo 390).

No obstante, en aquellos casos en los que el volumen de operaciones de los sujetos pasivos, calculado conforme a lo dispuesto en LIVA, hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de 6.010.121,04 € o si está siendo de aplicación el régimen especial de grupo de entidades al que hemos hecho referencia en el apartado anterior, o el régimen de devolución mensual el período de liquidación coincide con el mes natural. En estos casos, desde la entrada en vigor en julio de 2017 del suministro inmediato de información (SII)<sup>29</sup>, las declaraciones-liquidaciones deberán presentarse durante los primeros treinta días naturales del mes siguiente al correspondiente periodo de liquidación mensual, o hasta el último día del mes de febrero en el caso de la declaración-liquidación mensual correspondiente al mes de enero. Estos sujetos pasivos quedan eximidos de la obligación de presentar el resumen anual (modelo 390).

<sup>29</sup> Remisión electrónica de los libros registro de IVA.



Las mencionadas liquidaciones deben ser presentadas telemáticamente.

### 2.6.12. Obligaciones de facturación

Las obligaciones de facturación son básicas para la aplicación y liquidación del IVA. Así:

- La factura es el medio que han de utilizar los sujetos pasivos para cumplir la obligación de repercusión del IVA sobre aquel para quien se realice la operación gravada.

La obligación de expedir y entregar factura por cada una de las operaciones que realicen alcanza a todos los empresarios y profesionales. El empresario o profesional que expide la factura debe, asimismo, conservar copia o matriz de la misma.

- El destinatario de una operación sujeta al IVA debe estar en posesión de una factura para poder efectuar la deducción de las cuotas del IVA soportado.

De acuerdo con la normativa española, están obligados a emitir factura los empresarios o profesionales así como aquellos que no tengan tal condición pero sean sujetos pasivos del IVA, por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en el desarrollo de su actividad que se entiendan localizadas en el territorio de aplicación del impuesto, incluso si están no sujetas o exentas de IVA.

Tal y como señalamos en el apartado en el que analizábamos el concepto de establecimiento permanente, el hecho de que se disponga de un establecimiento en el territorio de aplicación del impuesto que intervenga en la realización de las operaciones sujetas a IVA implica, entre otras obligaciones, que, al encontrarse establecido en el territorio de aplicación del IVA, éste deba darse de alta a efectos de IVA y emitir facturas de aquellas operaciones en las que intervenga. A estos efectos, tendrían la misma consideración que una entidad española.

Por lo que respecta al contenido de las facturas, éstas deben contener (en general y a salvo de determinados supuestos específicos) los siguientes aspectos:

1. El número y en su caso, la serie. La numeración de las facturas dentro de cada serie debe ser correlativa.
2. La fecha de su expedición.
3. El nombre y los apellidos, la razón o denominación social completa, del obligado a expedir factura y del destinatario de las operaciones.
4. El NIF atribuido por la Administración española o por la de otro Estado miembro de la Unión Europea, con el que ha realizado la operación el obligado a expedir la factura.
5. El NIF del destinatario en los siguientes supuestos:
  - entregas intracomunitarias exentas;
  - operación cuyo destinatario es el sujeto pasivo del IVA correspondiente a aquella (inversión del sujeto pasivo);
  - operaciones realizadas en el territorio de aplicación del impuesto cuando el empresario o profesional obligado a expedir la factura se considera establecido en dicho territorio.
6. El domicilio del obligado a expedir factura y del destinatario de las operaciones.
7. La descripción de las operaciones, consignándose todos los datos necesarios para la determinación de la base imponible del IVA y del importe de aquellas, incluyendo el precio unitario sin IVA de dichas operaciones, así como cualquier descuento o rebaja no incluido en dicho precio unitario.
8. El tipo o tipos impositivos aplicados a las operaciones, incluyendo, en su caso, los del recargo de equivalencia, que deben constar separadamente.

9. La cuota tributaria que, en su caso, se repercute, consignada por separado. Dicha cuota debe expresarse en euros.
10. La fecha de realización de las operaciones que se documentan o, en su caso, en la que se haya recibido el pago anticipado, siempre que se trate de fecha distinta a la de expedición de la factura.

Las facturas deben ser expedidos en los siguientes plazos:

- como regla general, en el momento de realizarse la operación;
- si el destinatario de la operación es un empresario o profesional que actúe como tal, antes del día 16 del mes siguiente al periodo de liquidación del impuesto en el curso del cual se hayan realizado las operaciones.

## 2.7. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD) grava un número limitado de transacciones, entre las cuales destacan:

Tipo impositivo (*)	(%)
Operaciones societarias (**)	1
Transmisiones de bienes inmuebles	6
Transmisiones de bienes muebles y concesiones administrativas	4
Ciertos derechos reales (principalmente garantía, pensiones, fianzas o préstamos)	1
Ciertas escrituras públicas	0,5

(\*) Las Comunidades Autónomas están legitimadas para aplicar tipos diferentes en determinados casos. De hecho, muchas de ellas han establecido como tipo aplicable a las transmisiones de inmuebles el 7% (e incluso tipos superiores) y de Actos Jurídicos Documentados el 1,5% en determinadas operaciones.

(\*\*) En la actualidad no tributan las operaciones de reestructuración empresarial, las constituciones de sociedades, el aumento de capital, las aportaciones de los socios en general y determinados traslados de sede de dirección efectiva o domicilio social.

Si el vendedor es una empresa o un promotor inmobiliario privado, la transmisión de terrenos edificables o la primera entrega de edificaciones tributan por el IVA. Sin embargo, las segundas y posteriores entregas de edificaciones realizadas por sociedades, empresarios o profesionales, en el desarrollo de sus actividades habituales, pueden optar por someterse a tributación por este impuesto o por el IVA. La opción es aplicable si el adquirente es un empresario o profesional y el vendedor renuncia a la exención de IVA, lo que conllevaría que el comprador pagaría IVA en lugar de ITP (esta opción solo era posible si el destinatario podía deducirse todo el IVA soportado, si bien a partir del 1 de enero de 2015 bastará que el derecho a la deducción sea parcial, aun por el destino previsible de los bienes objeto de la transmisión).

Las transmisiones de acciones de sociedades españolas no soportan normalmente ninguna imposición indirecta. No obstante, pueden generar tributación en IVA/ITP si se transmiten sociedades inmobiliarias (es decir, aquellas en las que más del 50% del activo sean bienes inmuebles situados en España que no estén afectos a actividades empresariales o profesionales) cuando se adquiera el control de dichas entidades, si se entiende que la transmisión se hace con “ánimo elusorio”. Se presume este “ánimo elusorio” (salvo prueba en contrario) cuando se obtenga el control de ese tipo de entidades y sus inmuebles (o los inmuebles de las entidades inmobiliarias participadas por aquella cuyo control se alcanza) no estén afectos a actividades económicas.

En estos casos, la transacción tributará por IVA o ITP según corresponda.

Finalmente cabe señalar que el ITP, a diferencia del IVA, supone un coste para el adquirente/beneficiario.

## 2.8. Impuestos especiales

En España existen diferentes impuestos especiales en consonancia con las Directivas comunitarias, como son los (i) impuestos

especiales sobre consumo (alcohol y bebidas alcohólicas, cerveza, hidrocarburos e industria del tabaco)<sup>30</sup>, (ii) el Impuesto especial sobre determinados medios de transporte (también aplicable en las Islas Canarias, Ceuta y Melilla), o (iii) el Impuesto sobre la electricidad (aplicable a todo el territorio español), el cual grava el consumo de energía eléctrica.

## 2.9. Derechos arancelarios sobre importaciones

En su mayoría, los derechos arancelarios aplicados en España son derechos de aduanas que se pagan sobre las importaciones, en general, cuando las mercancías se despachan por la Aduana. Con escasísimas excepciones, los derechos son *ad valorem*, es decir, sobre el precio CIF o similar según el precio en factura. El resto son derechos arancelarios menores por derechos de almacenaje o depósito y la venta de mercancías abandonadas.

El Sistema Armonizado de Clasificación de Mercancías y la tarifa de la Comunidad Económica Europea (“CEE”)<sup>31</sup> (TARIC) entraron en vigor en España en el año 1987. Además, desde el acceso de España a la Comunidad Europea, sólo son aplicables las exenciones establecidas por la misma.

## 2.10. Impuesto sobre las Primas de Seguros

Se trata de un impuesto de naturaleza indirecta que grava, en fase única, las operaciones de seguro y capitalización basadas en técnicas actuariales, concertadas por entidades aseguradoras que operen en España, incluso en régimen de libre prestación de servicios.

<sup>30</sup> En general, estos impuestos especiales no son aplicables en las Islas Canarias, Ceuta y Melilla (los impuestos especiales sobre el alcohol y las cervezas son aplicables también en las Islas Canarias).

<sup>31</sup> Actual Unión Europea.

## 2.11. Obligaciones de información sobre bienes y derechos en el extranjero

La normativa regula una obligación de información de bienes y derechos en el extranjero, que afecta a personas físicas y jurídicas (incluyendo entidades en régimen de atribución de rentas) residentes en España y a no residentes con establecimiento permanente.

Esta obligación alcanza a cuentas, valores (incluyendo seguros y rentas vitalicias y temporales) e inmuebles o derechos sobre los mismos, con determinadas excepciones cuantitativas y cualitativas.

Aunque se trata de una obligación puramente formal, a realizar cada año en relación con la información correspondiente al año anterior (siendo la primera declaración a presentar la que correspondía a los ejercicios que finalizasen partir de 29 de octubre de 2012), la falta de cumplimiento de esta obligación o su cumplimiento incorrecto o fuera de plazo está sometido a un gravoso régimen sancionador.

Además, en caso de incumplimiento en plazo de esta obligación, las rentas descubiertas se considerarán renta no declarada o ganancia de patrimonio no justificada, imputables al último período más antiguo de los no prescritos, aunque pueda probarse que las rentas se generaron antes, salvo que se pruebe que fueron declaradas.

El plazo general de declaración abarca desde el 1 de enero al 31 de marzo del año siguiente al ejercicio cuya declaración se presenta.

## 2.12. Regímenes especiales de Comunidades Autónomas

### 2.12.1. Régimen fiscal de las Islas Canarias

En el archipiélago canario existen beneficios fiscales que se destinan a compensar las desventajas causadas por la insularidad y distancia

con el territorio peninsular español y cuyo principal objetivo es atraer la inversión a las Islas Canarias.

El mencionado REF ha sido renovado para el periodo 2014 a 2020 por medio de la aprobación del Real Decreto-ley 15/2014, de 19 de diciembre, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en el que se incluye alguna mejora respecto del régimen anterior **que inciden principalmente en la regulación de la Reserva para Inversiones en Canarias (RIC) y de la Zona Especial Canaria**. En concordancia con lo anterior, y de cara a ofrecer el desarrollo reglamentario necesario de algunas de estas mejoras, con fecha 17 de noviembre de 2015 se publicó en el Boletín Oficial del Estado el Real Decreto 1022/2015, de 13 de noviembre, por el que se modifica el Reglamento de desarrollo de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias (Reglamento del REF).

**Como gran novedad, y como consecuencia de la nueva orientación de las autoridades en materia de ayudas de Estado, se abandona el sistema de notificación y posterior autorización de la Unión Europea, habiendo sido sustituido por un mecanismo de adecuación del conjunto de los incentivos integrados en el REF a la normativa comunitaria.**

Básicamente el régimen consiste en:

#### 2.12.1.1. En tributación directa

- Existe una bonificación del 50% de la parte de la cuota íntegra que proporcionalmente corresponda a los rendimientos derivados de la venta de bienes corporales producidos por el propio sujeto pasivo en el archipiélago en actividades agrícolas, ganaderas, industriales o pesqueras.
- Se mantiene la deducción por inversión en activos fijos, por un importe del 25% de la inversión hasta el límite del 50% de la cuota descontando las bonificaciones y deducciones por doble imposición.

- Las deducciones por inversiones que se realicen en las Islas Canarias son superiores a las aplicadas en el territorio nacional.
- Se reduce la base imponible (hasta en un 90% del beneficio contable no distribuido del ejercicio) por las cantidades que se destinen a una reserva especial (RIC); la RIC debe materializarse en un plazo de hasta tres años, pudiéndose manifestar en determinadas inversiones (creación de establecimientos o ampliación de los mismos, adquisición de determinados elementos patrimoniales, incluyendo la suscripción de acciones u otros valores, inversiones que contribuyan a la mejora y a la protección del medio ambiente); estas inversiones deben estar relacionadas (según los requisitos que se regulan expresamente) con actividades o entidades / establecimientos en Canarias.
- Adicionalmente se crearon dos nuevas deducciones para entidades domiciliadas en Canarias (con plantilla inferior media a 50 empleados y cifra de negocio inferior a 10 MM€):
  - i. Por inversiones en territorios de África occidental (Marruecos, Mauritania, Senegal, Gambia, Guinea B. y Cabo Verde).  
  
Dicha deducción asciende al 15% de las cantidades invertidas en creación de filiales o EPs, con incremento de plantilla media en Canarias. En caso de Filiales, deberán estar participadas por sociedades con domicilio en Canarias.
  - ii. Deducción del 15% de gastos de propaganda y publicidad lanzamiento de productos, apertura y prospección de mercados en el extranjero y concurrencia a ferias y análogos.
- Se incluye un incremento de la deducción por innovación tecnológica por actividades desarrolladas en Canarias del 32% al 45%.
- Zona Especial Canaria

La normativa canaria también regula el régimen tributario especial de la Zona Especial Canaria (ZEC), autorizado en enero de 2000 por

la Comisión Europea por considerar su aplicación compatible con las normas reguladoras del Mercado Único. La renovación de este incentivo fiscal se incluyó dentro del proceso de negociación de las Directrices 2007-2013, previéndose que el período de vigencia de la ZEC sea hasta el 31 de diciembre de 2019 para aquellas autorizaciones otorgadas hasta el 31 de diciembre de 2013, aunque con modificaciones menores. Recientemente, se ha prorrogado la aplicación de este régimen especial hasta 2026, y plazo para la solicitud autorización hasta 31/12/2020.

El régimen es aplicable a las entidades y sucursales de nueva creación domiciliadas en Canarias que sean inscritas en el Registro Oficial de Entidades de la ZEC. Las entidades y sucursales inscritas deberán cumplir ciertos requisitos, como (i) tener en las Islas Canarias su domicilio social y la sede de dirección efectiva (aunque puedan disponer de EPs para el desarrollo de sus actividades tanto dentro como fuera de las Islas Canarias, previa comunicación al consejo rector de la ZEC), (ii) residir al menos uno de los administradores en las Islas Canarias, (iii) constituir su objeto social la realización de las actividades económicas previstas expresamente en la Ley (quedando excluidas, en todo caso, las actividades financieras); o (iv) crear un mínimo de puestos de trabajo dentro de los seis primeros meses desde la autorización y mantener como mínimo en ese número el promedio anual de plantilla durante el período de disfrute del régimen.

**En la actual renovación del REF se ha ampliado el listado de actividades que podrán beneficiarse del régimen de la ZEC y se ha generalizado su ámbito territorial a todo el archipiélago canario, desapareciendo la limitación que existía de acotar las actividades a ciertas áreas geográficas.**

También se exige (v) realizar un importe mínimo de inversiones en los primeros años, que se materialicen en la adquisición de activos fijos materiales o intangibles situados o recibidos en el ámbito geográfico de la ZEC y que sean utilizados y necesarios para el desarrollo de las actividades efectuadas en dicho ámbito; y (vi) presentar ante la Administración una memoria descriptiva de las actividades a desarrollar, que avale su solvencia, viabilidad, competitividad internacional y su contribución al desarrollo

económico y social del archipiélago, cuyo contenido tendrá un carácter vinculante para la entidad.

Respecto al régimen fiscal, la renta obtenida por las entidades ZEC derivada de las operaciones realizadas estará sujeta al Impuesto sobre Sociedades a un tipo único de gravamen especial del 4%. Este tipo de gravamen reducido sólo se aplica hasta un importe determinado de la base imponible, dependiendo de la actividad desarrollada y de la creación de empleo. Además:

- **Con el régimen vigente hasta 2014**, los accionistas (personas jurídicas) de una entidad ZEC que eran residentes fiscales en España no tenían derecho a la deducción por doble imposición por los dividendos repartidos por la entidad ZEC en la medida en que provengan de resultados que hayan tributado a los tipos bonificados.

**Sin embargo, en la renovación del REF con efectos 1 de enero de 2015 se ha corregido tal restricción, de manera que es posible aplicar la deducción por doble imposición interna a dividendos correspondientes a participaciones en entidades de la ZEC procedentes de beneficios que hayan tributado al tipo reducido del 4%, así como sobre las rentas obtenidas en la transmisión de entidades ZEC.**

- Los intereses, plusvalías y dividendos obtenidos por no residentes que participen en entidades ZEC están exentos en el IRNR en España en las mismas condiciones que los residentes en la Unión Europea, cuando tales rentas sean satisfechas por una entidad de la ZEC y procedan de operaciones realizadas material y efectivamente en el ámbito geográfico de la ZEC. Solamente no resultarán de aplicación estas exenciones cuando los rendimientos y ganancias patrimoniales sean obtenidos a través de los países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales, ni cuando la sociedad matriz tenga su residencia fiscal en los citados territorios.

Las entidades ZEC gozan de exención en su tributación de ITP y AJD respecto de las adquisiciones de bienes y derechos destinados

por el sujeto pasivo al desarrollo de su actividad, siempre que los mismos estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en el ámbito geográfico de la ZEC.

Asimismo, estarán exentas del IGIC las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas entre entidades ZEC, así como las importaciones de bienes realizadas por entidades ZEC.

- Control de los incentivos y límites de la acumulación de ayudas derivados de la aplicación del Derecho de la Unión Europea.

Con motivo de la aprobación del Reglamento del REF se desarrollan reglamentariamente por primera vez las medidas de control y seguimiento de las ayudas estatales, incluidas en el REF de Canarias, que quedan agrupadas, según la normativa comunitaria en:

- Ayudas regionales al funcionamiento.
- Ayudas regionales a la inversión.
- Ayudas a las pequeñas y medianas empresas.
- Ayudas a obras audiovisuales.

Adicionalmente:

- Se establece que las ayudas obtenidas por los beneficiarios del referido régimen se incluirán en una declaración informativa (Modelo 282).
- Se establecen las reglas de cómputo de las ayudas a efectos de su acumulación, al tiempo que se señalan los límites aplicables en dicha acumulación.
- Se fija el procedimiento de reintegro del exceso de ayudas para el supuesto en que se excedan dichos límites.
- Por último, se declara la competencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria para el seguimiento y control de la

referida acumulación, cualquiera que sea la naturaleza de las ayudas, sin perjuicio de las competencias atribuidas a otros órganos de las Administraciones públicas, en particular a la Intervención General de la Administración del Estado.

### 2.12.1.2. En tributación indirecta

Se aplica, en lugar del IVA, el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), de naturaleza similar al IVA, con un tipo impositivo general del 7%.

Asimismo, se aplica el Arbitrio sobre Importaciones y Entregas de Mercancías en las Islas Canarias (AIEM) a la producción y a la importación en Canarias de determinados bienes corporales.

Finalmente, existen ciertos incentivos en imposición indirecta; por ejemplo, en el ITP y AJD en la modalidad de “transmisiones patrimoniales onerosas” estarán exentas las adquisiciones de bienes de inversión y de los elementos del inmovilizado intangible (por el 50% de la inversión salvo las PYMES) que se encuadren dentro del concepto de inversión inicial señalado respecto de la RIC, si se cumplen ciertos requisitos (**artículo 25 de la Ley 19/1994**).

### 2.12.2. Régimen especial del País Vasco

El Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco reconoce la competencia de las instituciones de los Territorios Históricos (Álava, Guipúzcoa y Vizcaya) para la regulación de los tributos. En general, la capacidad normativa es plena o semiplena en materia de imposición directa, siendo mucho más limitada en materia de imposición indirecta.

Asimismo, las instituciones de los Territorios Históricos son competentes para la exacción, gestión, liquidación, inspección, revisión y recaudación de los tributos, con la salvedad de los derechos de importación y de los gravámenes a la importación.

El Concierto Económico regula los puntos de conexión aplicables tanto para determinar la normativa, común o foral, aplicable a los sujetos pasivos como las competencias para recaudar e inspeccionar cada tributo, estableciendo en ocasiones la tributación compartida en varias administraciones tributarias.

A este respecto, en relación con las características específicas de los principales impuestos de cada uno de los Territorios Históricos nos remitimos a su normativa.

- Impuesto sobre Sociedades:
  - Álava: Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, la Norma Foral 20/2014, de 18 de junio, por la que se corrigen técnicamente determinadas normas forales tributarias del Territorio Histórico de Álava, y la Norma Foral 15/2015, de 28 de octubre, de modificación de diversas normas tributarias del Territorio Histórico de Álava.
  - Guipúzcoa: Norma Foral 2/2014, de 17 de enero, sobre el Impuesto de Sociedades del Territorio Histórico de Guipúzcoa, así como la Norma Foral 7/2015, de 23 de diciembre, por la que se aprueban determinadas modificaciones tributarias.
  - Vizcaya: Norma Foral 11/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto Sobre Sociedades, así como la Norma Foral 3/2014, de 11 de junio, de correcciones técnicas de diversas Normas Tributarias del Territorio Histórico de Bizkaia.
- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas:
  - Álava: Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la Norma Foral 20/2014, de 18 de junio, por la que se corrigen técnicamente determinadas normas forales tributarias del Territorio Histórico de Álava y la Norma Foral 15/2015,

de 28 de octubre, de modificación de diversas normas tributarias del Territorio Histórico de Álava.

- Guipúzcoa: Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Guipúzcoa, así como la Norma Foral 7/2015, de 23 de diciembre, por la que se aprueban determinadas modificaciones tributarias.
  - Vizcaya: Norma Foral 13/2013, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, así como la Norma Foral 3/2014, de 11 de junio, de correcciones técnicas de diversas Normas Tributarias del Territorio Histórico de Vizcaya.
- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones:
    - Álava: Norma Foral 11/2005, de 16 de mayo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, así como la Norma Foral 20/2014, de 18 de junio, por la que se corrigen técnicamente determinadas normas forales tributarias del Territorio Histórico de Álava.
    - Guipúzcoa: Norma Foral 3/1990, de 11 de enero, del impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, la Norma Foral 1/2014, de 17 de enero, de modificación de la Norma Foral 3/1990, de 11 de enero, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones del Territorio Histórico de Guipúzcoa, y la Norma Foral 7/2015, de 23 de diciembre, por la que se aprueban determinadas modificaciones tributarias.
    - Vizcaya: Norma Foral 4/2015, de 25 de marzo, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
  - Impuesto sobre Patrimonio:
    - Álava: Norma Foral 9/2013, de 11 de marzo, del Impuesto sobre el Patrimonio del Territorio Histórico de Álava.
    - Guipúzcoa: Norma Foral 10/2012, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre la Riqueza y las Grandes Fortunas,

modificada por la Norma Foral 6/2015, de 23 de diciembre, de reforma del Impuesto sobre la Riqueza y las Grandes Fortunas. Esta norma crea un nuevo impuesto que sustituye al Impuesto sobre el Patrimonio, si bien regula de forma similar a este.

- Vizcaya: Norma Foral 2/2013, de 27 de febrero, del Impuesto sobre el Patrimonio.

### 2.12.3. Régimen especial de Navarra

Las relaciones financieras y tributarias entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra se regulan en el Convenio Económico, con contenido y con competencias similares a las del Concierto Económico. En este caso, al igual que en el Régimen Especial del País Vasco nos remitimos a la normativa reguladora de cada impuesto:

- Impuesto sobre Sociedades: Ley Foral 24/1996, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.
- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: Texto Refundido de la Ley Foral del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (DFL 4/2008, de 2 de junio).
- Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones: Texto Refundido de las disposiciones del Impuesto (Decreto Foral Legislativo 250/2002, de 16 de diciembre).
- Impuesto sobre el Patrimonio: Ley Foral 13/1992, de 19 de noviembre, del Impuesto sobre el Patrimonio.

## 3. Impuestos locales

El Texto Refundido de la Ley de las Haciendas Locales aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, establece un régimen destinado a racionalizar los sistemas de tributación

local y a facilitar la actividad de las entidades locales. De acuerdo con esta legislación, las autoridades locales pueden modificar algunos aspectos de estos impuestos. Dicha Ley, establece dos tipos diferentes de impuestos municipales, que podemos clasificar de la siguiente manera:

- Impuestos de carácter periódico, entre los cuales destacan:
  - Impuesto sobre Bienes Inmuebles.
  - Impuesto sobre Actividades Económicas.
- Otros impuestos:
  - Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.
  - Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

### 3.1. Impuestos de carácter periódico

#### 3.1.1. Impuesto sobre Bienes Inmuebles

Este Impuesto se devenga anualmente gravando la tenencia de bienes inmuebles o de derechos reales sobre los mismos sobre la base del valor catastral determinado conforme a lo dispuesto en las normas reguladoras del Catastro Inmobiliario, a distintos tipos hasta un máximo de 1,30% para los bienes urbanos y de 1,22% para los bienes rústicos<sup>32</sup>.

#### 3.1.2. Impuesto sobre Actividades Económicas

Este Impuesto se devenga anualmente por las actividades empresariales llevadas a cabo dentro del término municipal.

<sup>32</sup> Los tipos de gravamen aplicables a los inmuebles urbanos se incrementaron para los ejercicios 2014 y 2015.

No obstante lo anterior, están exentos los siguientes sujetos pasivos:

- Las personas físicas.
- Los sujetos pasivos que inicien el ejercicio de su actividad en territorio español, durante los dos primeros períodos impositivos en que se desarrolle la misma.
- Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y los entes sin personalidad jurídica que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1 millón de euros en el ejercicio anterior (calculado a nivel de grupo, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 42 en el Código de Comercio).
- En cuanto a los contribuyentes por el IRNR, la exención sólo alcanzará a los que operen en España mediante establecimiento permanente, siempre que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1 millón de euros en el ejercicio anterior.

La cuota a pagar se calcula en función de distintos factores (tipo de actividad, superficie empleada, importe neto de la cifra de negocios etc.). Los tipos mínimos son publicados por el Gobierno y pueden ser adaptados por cada Ayuntamiento.

### 3.2. Otros

#### 3.2.1. Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras

Este Impuesto grava el coste real de cualquier obra o actividad de construcción que requiera un permiso municipal previo, sin incluir el IVA y demás impuestos análogos.

El tipo de gravamen del impuesto será el fijado por cada Ayuntamiento, sin que dicho tipo pueda exceder del 4%, devengándose al inicio de la obra o construcción, con independencia de que se haya obtenido la licencia.

#### 3.2.2. Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

Este Impuesto grava el aumento de valor de los terrenos urbanos puesto de manifiesto en el momento de la transmisión.

- Sujeto pasivo: en las transmisiones onerosas el transmitente y en las de carácter lucrativo el adquirente.
- Tipo de gravamen: el fijado por cada Ayuntamiento, sin que dicho tipo pueda exceder del 30%.
- Base imponible: constituida por el aumento del valor del terreno. A efectos de la determinación de la base imponible, habrá de tenerse en cuenta el valor del terreno en el momento del devengo, que en las transmisiones de terrenos será el que tengan determinado en dicho momento a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. A dicho valor se le aplicarán unos porcentajes anuales en función del periodo de tenencia, que fijará cada ayuntamiento, y que no podrán exceder de los siguientes límites: (i) Período de uno hasta cinco años: 3,7, (ii) Período de hasta 10 años: 3,5, (iii) Período de hasta 15 años: 3,2, (iv) Período de hasta 20 años: 3.

Este Impuesto se deduce del valor de transmisión de bienes inmuebles a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

## 4. Anexo 1

### Anexo 1

#### INCENTIVOS FISCALES A LA INVERSIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

##### INCENTIVOS

- |  |  |
|--|--|
| Incentivos fiscales aplicables sobre la base imponible   | <ul style="list-style-type: none"><li>• Amortización acelerada. (Véase el apartado 2.1.2.7 del presente Capítulo para información más detallada)</li><li>• Libertad de amortización. (Véase el apartado 2.1.2.7 del presente Capítulo para información más detallada)</li><li>• Régimen especial aplicable a los contratos de arrendamiento financiero. (Véase el apartado 2.1.2.7 del presente Capítulo para información más detallada)</li><li>• Exención parcial de ingresos procedentes de la cesión del derecho de uso o explotación de determinados activos intangibles (Patent box). (Véase el apartado 2.1.2.12 del presente Capítulo para información más detallada)</li></ul>                                    |
| Incentivos fiscales aplicables sobre la cuota tributaria | <ul style="list-style-type: none"><li>• Deducción por creación de empleo para trabajadores minusválidos (Véase el apartado 2.1.4.1 del presente Capítulo para información más detallada)</li><li>• Deducción por creación de empleo (Véase el apartado 2.1.4.1 del presente Capítulo para información más detallada)</li><li>• Deducciones por inversiones (Véase el apartado 2.1.4.1 del presente Capítulo para información más detallada):<ul style="list-style-type: none"><li>— Deducción por inversiones en I+D+i</li><li>— Otras deducciones por inversiones realizadas en producciones cinematográficas o audiovisuales españolas, inversión de beneficios para empresas de reducida dimensión.</li></ul></li></ul> |

## 5. Anexo 2

## Anexo 2

TIPOS IMPOSITIVOS DE CONVENIO<sup>33</sup>

TIPO DE RENTA			
Estado de residencia de la entidad receptora	Dividendos (%)	Intereses (%)	Cánones (%)
Albania	0, 5 ó 10	6 ó 0	0
Alemania	15 ó 5	0	0
Arabia Saudí	5 ó 0	5 ó 0	8
Argelia	15 ó 5	0	0
Argentina <sup>34</sup>	15 ó 10	12 ó 0	3, 5, 10 ó 15
Armenia	10 ó 0	5	5 ó 10
Australia	15	10	10
Austria	15 ó 10	5	5
Barbados	0 ó 5	0	0
Bélgica (**)	15 ó 0	10 ó 0	5
Bolivia	15 ó 10	15 ó 0	15 ó 0
Bosnia Herzegovina	10 ó 5	7 ó 0	7
Brasil	15	15, 10 ó 0	15 ó 10
Bulgaria	15 ó 5	0	0
Canadá	5, 10 ó 15	0 ó 10	10 ó 0
Chile	10 ó 5	15 ó 5	10 ó 5

**33** Se indican los tipos impositivos establecidos en cada Convenio. La aplicación de uno u otro depende, en cada caso, de requisitos concretos establecidos en cada Convenio.

**34** El anterior Convenio entre España y Argentina que entró en vigor el 28 de julio de 1994 fue denunciado de manera unilateral por Argentina dejando de tener efecto desde el 1 de enero de 2013. No obstante, el nuevo Convenio, firmado el 11 de marzo de 2013, establece sus efectos desde el 1 de enero de 2013 (por lo que a efectos prácticos no ha habido período sin Convenio).

TIPO DE RENTA			
Estado de residencia de la entidad receptora	Dividendos (%)	Intereses (%)	Cánones (%)
Chipre <sup>35</sup>	5 ó 0	0	0
China	10	10	10 ó 6
China (Hong Kong)	0 ó 10	5	5
Colombia	5 ó 0	10	10
Corea del Sur	10 ó 15	10 ó 0	10
Costa Rica	12 ó 5	10 ó 5	10
Croacia	15 ó 0	0 <sup>36</sup>	0
Cuba	15 ó 5	10 ó 0	5 ó 0
Dinamarca <sup>37</sup>	15 ó 0	10	6
Ecuador	15	0 ó 5 ó 10	10 ó 5
Egipto	12 ó 9	10 ó 0	12
El Salvador	12 ó 0	0 ó 10	10
Emiratos Árabes Unidos	15, 5 ó 0	0	0
Eslovaquia	15 ó 5	0	5 ó 0
Eslovenia	15 ó 5	5 ó 0	5
Estados Unidos <sup>38</sup>	15 ó 10	10 ó 0	5, 8 ó 10

**35** Publicado el 26 de mayo de 2014 y con entrada en vigor a partir de 28 de mayo de 2014.

**36** El convenio indica que el tipo aplicable a Intereses y Cánones es del 8%. No obstante, el protocolo indica que tras un periodo de 5 años desde la entrada en vigor del Convenio, los tipos relativos a intereses y cánones (artículos 11 y 12 del Convenio) serán del 0%. Dado que entró en vigor el 20 de abril de 2006, el plazo ya ha transcurrido, por lo que es de aplicación el 0%.

**37** El Convenio España-Dinamarca ha sido denunciado por este último Estado y ha dejado de estar en vigor desde el 1 de enero de 2009.

**38** Se ha firmado el nuevo Protocolo que modifica el Convenio España-Estados Unidos, en el que se establecen los siguientes tipos:

- Dividendos: 0, 5 ó 15
- Intereses: 0 ó 10
- Cánones: 0

TIPO DE RENTA			
Estado de residencia de la entidad receptora	Dividendos (%)	Intereses (%)	Cánones (%)
Estonia	15 ó 5	10 ó 0	10 ó 5
Filipinas	15 ó 10	0 ó 15 ó 10	10, 15 ó 20
Finlandia	15 ó 10	10	5
Francia	15 ó 0	10 ó 0	5 ó 0
Georgia	0 ó 10	0	0
Grecia	10 ó 5	8 ó 0	6
Hungría	15 ó 5	0	0
India	15	15 ó 0	10 ó 20
Indonesia	15 ó 10	10 ó 0	10
Irán	10 ó 5	7,5 ó 0	5
Irlanda	15 ó 0	0	5, 8 ó 10
Islandia	15 ó 5	5	5
Israel	10	10 ó 5 ó 0	7 ó 5
Italia	15	12 ó 0	8 ó 4
Jamaica	10 ó 5	0 ó 10	10
Japón	15 ó 10	10	10
Kazajistán	5 ó 15	10	10
Kuwait	5 ó 0	0	5
Letonia	10 ó 5	10 ó 0	10 ó 5
Lituania	15 ó 5	10 ó 0	10 ó 5
Luxemburgo	15 ó 10	10 ó 0	10
Macedonia	15 ó 5	5 ó 0	5
Malasia	5 ó 0	10 ó 0	7 ó 5
Malta	5 ó 0	0	0
Marruecos	15 ó 10	10	10 ó 5
México	15 ó 5	15 ó 10	10 ó 0
Moldavia	0, 5 ó 10	0 ó 5	8
Nigeria	10 ó 7,5	7,5	3,75 ó 7,5



TIPO DE RENTA			
Estado de residencia de la entidad receptora	Dividendos (%)	Intereses (%)	Cánones (%)
Noruega	15 ó 10	10 ó 0	5
Nueva Zelanda	15	10	10
Países Bajos	15,10 ó 5	10	6
Pakistán	5 ó 7,5 ó 10	10 ó 0	7,5
Panamá	0 ó 5 ó 10	5 ó 0	5
Polonia	15 ó 5	0	10 ó 0
Portugal	15 ó 10	15	5
Reino Unido	10 ó 0	0	0
República Checa	15 ó 5	0	5 ó 0
República Dominicana	10 ó 0	10 ó 0	10
Rumania	15 ó 10	10	10
Rusia	15 ó 10 ó 5	5 ó 0	5
Senegal	10	10 ó 0	10
Serbia	10 ó 5	10 ó 0	10 ó 5
Singapur	0 ó 5	5 ó 0	5
Sudáfrica	15 ó 5	5 ó 0	5
Suecia	15 ó 10	15 ó 0	10
Suiza <sup>39</sup>	15 ó 0	0	0 ó 5
Sultanato de Omán	10 ó 0	5 ó 0	8

**39** Se ha firmado el nuevo Protocolo que modifica el Convenio España-Suiza, en el que se establecen los siguientes tipos:

- Dividendos: 15 ó 0
- Intereses: 0
- Cánones: 0

TIPO DE RENTA			
Estado de residencia de la entidad receptora	Dividendos (%)	Intereses (%)	Cánones (%)
Tailandia	10	0 ó 15 ó 10	5, 8 ó 15
Trinidad y Tobago	0, 5 ó 10	8 ó 0	5
Túnez	15 ó 5	10 ó 5	10
Uruguay	5 ó 0	10 ó 0	5 ó 10
Uzbequistán	0, 5 ó 10	5 ó 0	5
Venezuela	10 ó 0	10, 4,95 ó 0	5
Vietnam	15, 10, 5 ó 7	10 ó 0	10
Antigua Unión Soviética	15, 10, 5 ó 7	0	10

## 6. Anexo 3

### Ejemplos prácticos

#### 1. Liquidación del impuesto sobre sociedades

Una sociedad de Responsabilidad Limitada residente fiscal en España (Teleco, S.L.), tiene como objeto social la prestación de servicios de telecomunicaciones. La sociedad ha tenido en el ejercicio 2017 un resultado contable antes de impuestos de 7.225.000 euros. La sociedad ha realizado los siguientes apuntes contables y las siguientes actividades que pueden tener incidencia en la determinación de la cuota líquida a ingresar a la Administración Tributaria:

- Está instalada en unas oficinas que no son de su propiedad por las que paga un alquiler anual a otra sociedad española de 200.000 euros. Asimismo, tiene alquilado un inmueble de su propiedad que le reporta unas rentas de 100.000 euros al año, por las que ha soportado una retención de 20.000 euros.

- La sociedad ha contabilizado un gasto por Impuesto sobre Sociedades de 2.167.500 euros.
- Ha contabilizado una provisión por deterioro de créditos por posibles insolvencias de deudores de 170.000 euros. De dicho importe, 125.000 euros corresponden a clientes cuyas deudas tienen una antigüedad inferior a 6 meses a la fecha de devengo del impuesto.
- Tiene un software que adquirió el 1 de julio del pasado ejercicio por 600.000 euros. Este año ha registrado una amortización por importe de 300.000 euros.
- El año pasado registró una provisión por deterioro de créditos por posibles insolvencias de deudores por importe de 350.000 euros por deudas que a la fecha de devengo del impuesto correspondiente a dicho año, tenían una antigüedad de 2 meses.
- Ha registrado una provisión por incentivos a tres años al personal por importe de 225.000 euros.
- En 2013 y 2014 realizó ajustes correspondientes a la limitación de la deducibilidad de la amortización por importe de 20.000 euros.
- La compañía tiene ordenadores que adquirió el 1 de octubre de 2012 por importe de 60.000 euros. Este ejercicio ha registrado contablemente una amortización de 20.000 euros.
- Ha realizado inversiones en I+D por importe de 620.000 euros. La media invertida por la compañía en los dos años anteriores en este concepto ascendió a 120.000 euros.
- La compañía ha adquirido acciones que le han reportado dividendos por un importe bruto de 105.000 euros, habiendo soportado una retención de 21.000 euros. Dichas acciones fueron adquiridas el 15 de febrero y transmitidas un mes y medio más tarde.
- La compañía ha realizado pagos fraccionados a lo largo del período por importe de 2.400.000 euros.

LIQUIDACION IMPUESTO SOCIEDADES 2017	
Resultado del ejercicio	7.225.000
<b>AJUSTES POSITIVOS</b>	
Gasto por impuesto sobre sociedades ejercicio 2017	2.167.500 <sup>40</sup>
Provisión por deterioro de créditos	125.000 <sup>41</sup>
Exceso amortización software	102.000 <sup>42</sup>
Exceso amortización de equipos para procesos de información	5.000 <sup>43</sup>
Provisión por incentivos	225.000 <sup>44</sup>
<b>AJUSTES NEGATIVOS</b>	
Provisión por deterioro de créditos dotada en el ejercicio anterior	<350.000> <sup>45</sup>
Recuperación ajuste 30% amortización	<2.000> <sup>46</sup>

**40** El gasto por impuesto sobre sociedades, tal y como hemos indicado anteriormente, tiene la consideración de gasto no deducible.

**41** Al tener una antigüedad inferior a 6 meses a la fecha de devengo del impuesto, dicho importe tiene la consideración de gasto no deducible.

**42** La amortización máxima del software es de 198.000 euros al año (33% del coste de adquisición). En consecuencia, al ser superior la amortización contable a la fiscal, habrá que hacer un ajuste positivo por la diferencia (102.000 euros).

**43** La amortización máxima de los equipos para procesos de información es de 15.000 euros al año (25% del coste de adquisición). En consecuencia, al ser superior la amortización contable a la fiscal, habrá que hacer un ajuste positivo por la diferencia (5.000 euros).

**44** La dotación a la provisión por incentivos a largo plazo al personal tiene la consideración de gasto no deducible.

**45** Al pasar a tener una antigüedad superior a 6 meses gana deducibilidad.

**46** La norma fiscal permite la recuperación de los ajustes practicados en los ejercicios 2013 y 2014 con motivo de la limitación de la deducibilidad de la amortización practicada. Dado que el ajuste total positivo por este concepto ascendió a 20.000 euros, y el plazo de recuperación del mismo es de 10 años, corresponde realizar un ajuste negativo al resultado contable por una décima parte del ajuste positivo realizado en su día, es decir, por 2.000 euros (20.000\*10%).

LIQUIDACION IMPUESTO SOCIEDADES 2017	
<b>Base Imponible</b>	<b>9.497.500</b>
Tipo impositivo	25%
<b>Cuota íntegra</b>	<b>2.374.375</b>
<b>DEDUCCIONES</b>	
Inversiones en I+D	<240.000> <sup>47</sup>
Deducción recuperación ajuste amortización	<100> <sup>48</sup>
<b>Cuota Líquida</b>	<b>2.134.275</b>
<b>Retenciones y pagos a cuenta</b>	
Retenciones por dividendos	<21.000>
Retenciones por arrendamientos	<20.000>
Pagos fraccionados	<2.400.000>
<b>Líquido a Devolver</b>	<b>&lt;306.725&gt;</b>

**47** Al ser el gasto del ejercicio en I+D superior a la media del realizado en los dos últimos ejercicios el tipo de deducción aplicable es el 42% al exceso, siendo la deducción 240.000 euros (120.000 x 25% + 500.000 x 42%). Es preciso comprobar, que esta deducción no supera el 25% de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones. No obstante, este límite se elevará al 50% cuando el importe de la deducción por I+D, que correspondan a gastos e inversiones efectuados en el propio período impositivo, exceda del 10 por ciento de la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones. En este caso, el límite asciende a 1.434.510 euros (el límite es el 50% al ser los gastos por I+D del ejercicio superiores al 10% de la cuota íntegra), por lo que la deducción puede aplicarse íntegramente.

**48** La nueva LIS ha establecido, para aquellos sujetos pasivos a los que les fue de aplicación la limitación del 70% a la deducibilidad fiscal de la amortización contable, el derecho a aplicación una deducción adicional del 5% a partir del 2016 (2% en el ejercicio 2015) del importe que se integre en la base imponible (2.000 x 5%).

## 7. Anexo 4

### Supuesto de aplicación régimen ETVES siendo sus socios entidades no residentes en territorio español

La entidad Teleco, S.A. residente en territorio español participa al 50% en una entidad residente en Estados Unidos. Al mismo tiempo Teleco, S.A. es propiedad de una entidad residente en Argentina.

Durante el ejercicio 2017, Teleco, S.A. ha recibido dividendos exentos de su filial americana.

Por otro lado, durante el citado ejercicio Teleco, S.A. procede a repartir un dividendo a su socio argentino por importe de 1.500.000 euros. La tributación en España de estos dividendos dependerá de si la entidad española se ha acogido o no al régimen de ETVES.

#### a) Teleco, S.A. se encuentra acogida al régimen especial de ETVES.

En este caso, el reparto de dividendos por parte de la ETVE a su socio residente en Argentina no estará sometido, en aplicación del régimen de ETVES, a tributación en el territorio español.

#### b) Teleco, S.A. no se encuentra acogida al régimen especial de ETVES.

Los dividendos distribuidos al accionista argentino estarían sujetos a tributación en España, con el límite de lo establecido en el Convenio para evitar la doble imposición suscrito entre España y Argentina.

A este respecto, el Convenio establece que la tributación de los dividendos no podrá exceder del:

- i) 10 por 100 del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad que posea directamente al menos el 25 por 100 del capital de la sociedad que paga los dividendos;
- ii) 15 por 100 del importe bruto de los dividendos en los demás casos.

En nuestro caso, al tener la entidad Argentina el 100% de Teleco, S.A. el importe de la retención quedará limitado al 10% del importe de los dividendos, esto es, la retención ascenderá a 150.000 euros.

#### Importe de la tributación en España de los dividendos repartidos por Teleco, S.A. a su socio residente en Argentina

Teleco, S.A. es una ETVE	0 euros
Teleco, S.A. no es una ETVE	150.000 euros

## 8. Anexo 5

### Supuesto de no residentes: rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente

La sociedad holandesa TPC, BV traslada a un empleado suyo a España en septiembre de 2017. Dicho empleado trabajó en Holanda hasta el mes de agosto del mismo año. El salario del empleado correspondiente al período septiembre-diciembre ha ascendido a 12.000 euros, y ha sido abonado por una sucursal de la compañía holandesa en España. El empleado sigue cotizando a la Seguridad Social holandesa, satisfaciendo 800 euros en dichos cuatro meses.

Además el empleado abre una cuenta corriente en España de no residentes, por la que recibe unos intereses de 100 euros, soportando una retención de 21 euros.

En el 2017, compra y vende unas acciones de una compañía española obteniendo una plusvalía de 100 euros. En el mismo

tipo de operaciones con acciones de otra compañía española ha obtenido una minusvalía de 20 euros. También vende unas acciones de una sociedad holandesa, obteniendo una ganancia de 50 euros.

El empleado será considerado no residente fiscal en España en el ejercicio 2017, ya que ha permanecido menos de 183 días en el territorio español, y no tiene su centro de intereses económicos y vitales en España.

La tributación será por rentas separadas por el IRNR, devengándose dicho impuesto cuando las rentas hayan resultado exigibles o en la fecha de cobro si ésta fuera anterior.

1. Rendimientos del trabajo: la sucursal española que es la que le paga el salario, deberá ingresar cada mes (o cada trimestre si su volumen de operaciones del año anterior es inferior a 6.010.121 euros) las retenciones sobre el salario bruto satisfecho, sin deducción de ningún gasto. Ello supone en este supuesto que la sucursal deberá ingresar, en total y con la periodicidad que acaba de indicarse, el 24% del salario bruto satisfecho, es decir, 2.880 euros.
2. Intereses de la cuenta corriente: el no residente podrá solicitar la devolución de los 21 euros retenidos por el banco, ya que están exentos de tributación los rendimientos de las cuentas de no residentes.
3. Acciones: Sólo están sujetas en España las ventas de acciones españolas. Adicionalmente, no pueden compensarse entre sí las ganancias y pérdidas patrimoniales obtenidas.

Por tanto, en principio estará sujeta en España la ganancia obtenida en la venta de las acciones de la primera sociedad española, al 21%.

No obstante, de acuerdo con las disposiciones del Convenio para evitar la Doble Imposición suscrito entre España y Holanda, dicha ganancia sólo puede someterse a imposición en Holanda, país de residencia del trabajador, por lo que estará exenta en España.

## 9. Anexo 6

### Caso práctico de IVA

Una compañía española, líder en el sector de venta de maquinaria especializada, está encargada de la distribución en varios países, entre ellos España, de determinadas máquinas realizadas a medida para la industria automovilística. Todos sus clientes son empresarios o profesionales registrados a efectos del IVA en el país de destino.

Para el desarrollo de su actividad empresarial, la sociedad incurre en los siguientes gastos:

- 900.000 euros más IVA por la compra de materias primas necesarias para su producción. Dichas materias primas son adquiridas en su totalidad en el mercado español.
- 30.000 euros más IVA por el alquiler de sus instalaciones.
- 7.500 euros más IVA en concepto de otros gastos de la actividad.

En la adquisición de los mencionados bienes y servicios se soporta IVA español al tipo impositivo general del 21% (dichas adquisiciones han tenido lugar en el primer semestre de 2017). En este sentido, el IVA soportado mensualmente por la compañía ascendería a la cantidad de 196.875 euros (i.e. 937.500 X 21%).

Por otro lado, la compañía española vende y distribuye todos los meses del primer semestre de 2017 sus productos en el mercado español, mercado europeo y en el mercado internacional, siendo sus ingresos por estas ventas los siguientes:

- Ventas en el interior del país 1.000.000 de euros más IVA.
- Ventas a otros Estados Miembros de la Unión Europea 200.000 euros.
- Ventas en el mercado internacional 100.000 euros.

La compañía española deberá repercutir IVA por la totalidad de las entregas efectuadas en el mercado interior al tipo impositivo del 21% (i.e.  $1.000.000 \times 21\% = 210.000$ ). No obstante, las entregas de bienes efectuadas a otros Estados Miembros o las entregas de bienes a terceros países (exportaciones) quedarán exentas del impuesto en la medida en que se cumplan los requisitos reglamentarios previstos en la normativa española, entre otros, que se pruebe que los bienes abandonan el territorio de aplicación del impuesto y el destinatario de dichos bienes sea un empresario

o profesional establecido en otro Estado Miembro (cuando se trate de entregas realizadas en el mercado europeo).

Dado que el volumen de ventas de la compañía española durante el ejercicio anterior fue superior a 6.010.121,04 euros, la compañía está considerada como gran empresa y por lo tanto estará obligada a la presentación de declaraciones mensuales. Si éste no fuera el caso, las declaraciones habrían de presentarse trimestralmente.

El IVA repercutido en sus ventas deberá reflejarse en dichas declaraciones (i.e. 210.000 euros). No obstante, dicha cantidad podrá ser compensada con el IVA que haya sido soportado en las adquisiciones de bienes y servicios recibidos para el desarrollo de su actividad empresarial (i.e. 196.875 euros).

En consecuencia, la diferencia existente entre ambas cantidades asciende a 13.125 euros que será la cuota final que deberá ingresarse a la hora de la presentación de las correspondientes declaraciones liquidaciones.

[investinspain@investinspain.org](mailto:investinspain@investinspain.org)  
[investinspain.org](http://investinspain.org)

GARRIGUES



ICEX

INVESTIN  
SPAIN