

## SUMARIO

### fiscal

- I.** Comentarios al Real Decreto 1003/2014 que modifica el Reglamento del IRPF en materia de pagos a cuenta
- II.** Amortizaciones
- III.** Régimen fiscal especial de los trabajadores desplazados a territorio español: impatriados
- IV.** Ganancias patrimoniales por cambio de residencia [Exit Tax]

### mercantil

- V.** Reforma de la Ley de Sociedades de Capital

### miscelánea

- VI.** Calendario fiscal

Esta Circular Informativa no contiene una información exhaustiva y completa para la toma de ninguna decisión, asimismo tampoco constituye la prestación de un servicio de asesoramiento legal, fiscal o de cualquier otra clase. Por ello, no debe tomarse ninguna decisión sin la consulta previa, personal y directa, al profesional que corresponda. En otro caso, toda responsabilidad recaerá, única y exclusivamente, en quien hubiera tomado cualquier decisión en base a la mera información de esta Circular Informativa.

## **EDITORIAL**

Una vez publicadas las tres Leyes mediante las que se ha instrumentalizado la denominada Reforma Fiscal estamos, por una parte, a la espera de los desarrollos reglamentarios de las mismas y, por otra, inmersos en el análisis detallado de las implicaciones del nuevo marco normativo.

Por su carácter de urgencia, el desarrollo reglamentario de la Ley de modificación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se ha desdoblado en dos fases, habiéndose publicado con fecha 6 de diciembre el desarrollo reglamentario en materia de pagos a cuenta y deducciones por familia numerosa o personas con discapacidad a cargo. Materias que requieren su aplicación desde el primer día de la entrada en vigor de la norma legal. Dedicamos el primer artículo de esta Circular a una breve referencia al mismo.

En materia de Impuesto sobre Sociedades, una de las modificaciones que afecta prácticamente a la totalidad de los sujetos pasivos es la aplicación de los nuevos coeficientes de amortización. Esta aplicación requerirá la adecuación de las amortizaciones de los bienes adquiridos con anterioridad a 1 de enero de 2015 y cuyo coeficiente de amortización haya variado. El segundo artículo se dedica a glosar esta materia.

El tercer y el cuarto artículos se dedican al análisis de sendos aspectos relacionados con la movilidad geográfica en el IRPF: el régimen de impatriados y el denominado Exit Tax.

Por último, en el ámbito mercantil, el 4 de diciembre se publicó en el BOE de la Ley 31/2014, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del gobierno corporativo. Dedicamos el último artículo de esta Circular a analizar las modificaciones que afectan a las sociedades no cotizadas.

## **I. BREVES COMENTARIOS AL REAL DECRETO 1003/2014 QUE MODIFICA EL REGLAMENTO DEL IRPF EN MATERIA DE PAGOS A CUENTA**

### **1. Introducción**

Para que los obligados a retener conozcan con la suficiente antelación las modificaciones en esta materia provocadas por la Ley 26/2014 que ha modificado, entre otras, la ley del IRPF, se publicó ya (el pasado 6 de diciembre) la primera modificación del Reglamento del IRPF, a la que tendrá que seguir otra que desarrolle los nuevos preceptos legales.

Las modificaciones se limitan a adaptar las retenciones a los nuevos tipos y, en el caso general de percepción de rendimientos del trabajo a la nueva mecánica de determinación de los rendimientos netos del trabajo y, por ejemplo, a la supresión de la deducción por rendimientos del trabajo.

Asimismo, se desarrolla reglamentariamente la cuantificación de las tres nuevas deducciones (impuestos negativos en este caso) por ascendientes discapacitados, descendientes discapacitados o familia numerosa y el procedimiento para solicitar la devolución anticipada.

### **2. Deducciones por discapacidad de ascendientes y descendientes o formar parte de familia numerosa**

La norma reglamentaria reproduce lo previsto en el artículo 81 bis de la ley y arbitra un procedimiento para el cobro anticipado de estas deducciones similar al de la vigente deducción por maternidad.

Lo novedoso se produce porque al poder existir prorrateo de las deducciones entre varios contribuyentes, se prevé la posibilidad de que los solicitantes cedan el derecho a percibir el cobro anticipado a uno de ellos.

### **3. Pagos a cuenta**

Los porcentajes de los pagos a cuenta son los marcados por la ley, como no podía ser de otra manera. Por ejemplo, sobre rendimientos del capital mobiliario será el 20% en 2015 y el 19% en 2016 y, sobre rendimientos de actividades profesionales, en general son del 19% en 2015 y del 18% en 2016 (como los de impartir cursos y conferencias), siendo del 15% si el volumen de rendimientos íntegros de esas actividades, en el ejercicio anterior, fuera inferior a 15.000 euros y ellos representen más del 75% de los rendimientos de actividades económicas y del trabajo sumados. Para que se aplique este tipo especial, será necesario que el contribuyente comunique la mencionada circunstancia al pagador.

También se recogen los porcentajes de retención aplicables a las retribuciones percibidas por los administradores: 37% en 2015, 35% en 2016 y el 19% si los rendimientos los satisface una entidad con importe neto de la cifra de negocios, del último ejercicio finalizado antes del pago, inferior a 100.000 euros.

Para que la retención aplicada en la transmisión de acciones y participaciones en IIC contemple la reducción de la plusvalía por la aplicación de los coeficientes de abatimiento, será preciso que el contribuyente comunique a la entidad pagadora, por un medio que deje constancia de tal comunicación, el valor de transmisión de todos los elementos a cuyas ganancias le sean de aplicación los coeficientes de abatimiento (para que pueda retener según el límite de los 400.000 euros).

Lo mismo se prevé para la percepción de un capital diferido que corresponda, al menos en parte, a primas satisfechas antes de 31 de diciembre de 1994 si se quiere que en la retención se tenga en cuenta lo dispuesto en la Disposición Transitoria Cuarta (aplicación de coeficientes de abatimiento).

Se prevé que se realice pago a cuenta, sobre las rentas que hayan quedado exentas, cuando se incumpla el plazo de mantenimiento o se supere el límite de 5.000 euros de aportación anual a los nuevos Planes de Ahorro a Largo Plazo.

Se adaptan las reglas para el cálculo general de las rentas del trabajo a las modificaciones legales, suprimiendo el redondeo de decimales en el mismo e incrementando los umbrales mínimos a partir de los que se ha de empezar a retener según las diferentes situaciones familiares del perceptor.

Por último, también se adapta el cálculo de los pagos fraccionados de contribuyentes que realizan actividades económicas.

## II. AMORTIZACIONES

### 1. Nuevos coeficientes de amortización

Fiscalmente, son deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias, correspondan a la depreciación efectiva que sufran los distintos elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia.

En particular, hasta 2014, se considera depreciación efectiva el resultado de aplicar los coeficientes de amortización lineal establecidos en el RD 1777/2004.

La nueva LIS mantiene este criterio, pero, incorpora en el propio artículo 12 una nueva tabla de amortización, aplicable a partir de 2015.

TIPO DE ELEMENTO	coeficiente lineal máximo	periodo de años máximo
<b>Obra civil</b>		
Obra civil general	2%	100
Pavimentos	6%	34
Infraestructuras y obras mineras	7%	30
<b>Centrales</b>		
Centrales hidráulicas	2%	100
Centrales nucleares	3%	60
Centrales de carbón	4%	50
Centrales renovables	7%	30
Otras centrales	5%	40
<b>Edificios</b>		
Edificios industriales	3%	68
Terrenos dedicados exclusivamente a escombreras	4%	50
Almacenes y depósitos (gaseosos, líquidos y sólidos)	7%	30
Edificios comerciales, administrativos, de servicios y viviendas	2%	100
<b>Instalaciones</b>		
Subestaciones. Redes de transporte y distribución de energía	5%	40
Cables	7%	30
Resto instalaciones	10%	20
Maquinaria	12%	18
Equipos médicos y asimilados	15%	14
<b>Elementos de transporte</b>		
Locomotoras, vagones y equipos de tracción	8%	25
Buques, aeronaves	10%	20
Elementos de transporte interno	10%	20
Elementos de transporte externo	16%	14
Autocamiones	20%	10
<b>Mobiliario y enseres</b>		
Mobiliario	10%	20
Lencería	25%	8
Cristalería	50%	4
Útiles y herramientas	25%	8
Moldes, matrices y modelos	33%	6
Otros enseres	15%	14
<b>Equipos electrónicos e informáticos. Sistemas y programas</b>		
Equipos electrónicos	20%	10
Equipos para procesos de información	25%	8
Sistemas y programas informáticos	33%	6
Producciones cinematográficas, fonográficas, videos y series audiovisuales	33%	6
Otros elementos	10%	20

### Adecuación a los nuevos coeficientes de amortización

La Disposición transitoria decimotercera, regula el régimen de aplicación de los nuevos coeficientes a los elementos adquiridos con anterioridad a la reforma, a los que se estuvieran aplicando coeficientes dintitos a los que les correspondería por aplicación de la nueva tabla:

Se amortizarán durante los períodos impositivos que resten hasta completar su nueva vida útil, de acuerdo sobre la referida tabla, sobre el valor neto fiscal existente al inicio del primer período impositivo que comience a partir de 01.01.2015

EJEMPLO: Una empresa amortiza al 12,5% anual, coeficiente que se corresponde con la vida útil máxima de 8 años, unos moldes adquiridos en 2013.

Para estos elementos patrimoniales, la nueva tabla de amortización prevé una vida útil máxima de 6 años, es decir, la vida útil restante es, como máximo de 4 años.

Para el cálculo de la amortización a partir de 2015, si el neto contable coincide con el neto fiscal, bastará con incrementar el importe anual de la amortización a aplicar en los próximos 4 ejercicios.

	<b>coeficiente lineal máximo</b>	<b>período de años máximo</b>		
<b>Moldes</b>				
COEFICIENTES RD 1777/2004	25	8		
<b>COEFICIENTES NLIS</b>	<b>33</b>	<b>6</b>		
coste	1.000,00			
fecha adquisición	2013			
la empresa amortiza en el nº de años máximo		12,50%		
			neto contable	
	1	2013	125	875,00
	2	2014	125	750,00
<b>la nueva vida útil máxima es de 6, por lo que, como máximo le restan de vida útil</b>				<b>4</b>
<b>teniendo en cuenta el neto contable, la nueva amortización sería</b>				<b>187,5</b>
	<b>3</b>	<b>2015</b>	<b>187,5</b>	<b>562,50</b>
	<b>4</b>	<b>2016</b>	<b>187,5</b>	<b>375,00</b>
	<b>5</b>	<b>2017</b>	<b>187,5</b>	<b>187,50</b>
	<b>6</b>	<b>2018</b>	<b>187,5</b>	<b>0,00</b>

## 2. Medidas temporales 2013 - 2014

### Limitación a la deducibilidad de las amortizaciones contables

El artículo 7 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica introdujo una medida de carácter temporal, limitando, para grandes empresas, al 70% el importe de la amortización fiscalmente deducible correspondiente a los períodos impositivos que se inicien dentro de los años 2013 y 2014 con el objeto de conseguir un incremento recaudatorio.

EJEMPLO: Si la empresa del empresa de nuestro ejemplo hubiera estado afectada por esta limitación, en los períodos impositivos iniciados durante 2013 y 2014, y su tipo de gravamen era el general, del 30%, debió contabilizar el crédito fiscal derivado de esta limitación temporal:

<b>Moldes</b>	<b>coeficiente lineal máximo</b>	<b>período de años máximo</b>				
COEFICIENTES RD 1777/2004	25	8				
<b>COEFICIENTES NLIS</b>	<b>33</b>	<b>6</b>				
coste	1.000,00					
fecha adquisición	2013					
<b>la empresa amortiza en el nº de años máximo</b>		<b>12,50%</b>				
					<b>limitación art 7 L 16/2012</b>	
			<b>neto contable</b>		<b>ajuste</b>	<b>neto fiscal</b>
	<b>1</b>	<b>2013</b>	<b>125</b>	<b>875,00</b>	<b>-37,5</b>	<b>912,50</b>
	<b>2</b>	<b>2014</b>	<b>125</b>	<b>750,00</b>	<b>-37,5</b>	<b>825,00</b>

<b>2013</b>	<b>37,5 * 30% = 11,25</b>	<b>debe</b>	<b>haber</b>
<b>4740</b>	<b>Activos por diferencias temporales deducibles</b>	<b>11,25</b>	
<b>630</b>	<b>Impuesto sobre beneficios</b>		<b>11,25</b>

<b>2014</b>	<b>37,5 * 30% = 11,25</b>	<b>debe</b>	<b>haber</b>
<b>4740</b>	<b>Activos por diferencias temporales deducibles</b>	<b>11,25</b>	
<b>630</b>	<b>Impuesto sobre beneficios</b>		<b>11,25</b>

### 3. Reversión de determinadas Medidas temporales 2013 - 2014

#### A partir de 2015

La amortización contable que no resulte fiscalmente deducible en los ejercicios 2013 y 2014, se deducirá de forma lineal durante un plazo de 10 años u opcionalmente durante la vida útil del elemento patrimonial, a partir del primer período impositivo que se inicie dentro del año 2015.

<b>Moldes</b>	<b>coeficiente lineal máximo</b>	<b>período de años máximo</b>			
COEFICIENTES RD 1777/2004	25	8			
<b>COEFICIENTES NLIS</b>	<b>33</b>	<b>6</b>			
coste	1.000,00				
fecha adquisición	2013				
la empresa amortiza en el nº de años máximo		12,50%			limitación art 7 L 16/2012
			neto contable	ajuste	neto fiscal
1	2013	125	875,00	-37,5	912,50
2	2014	125	750,00	-37,5	825,00
<b>la nueva vida útil máxima es de 6, por lo que, como máximo le restan de vida útil</b>					<b>4</b>
<b>teniendo en cuenta el neto contable, la nueva amortización sería</b>					<b>187,5</b>
teniendo en cuenta el neto fiscal la nueva amortización fiscal sería					206,25
<b>3</b>	<b>2015</b>	<b>187,5</b>	<b>562,50</b>	18,75	618,75
<b>4</b>	<b>2016</b>	<b>187,5</b>	<b>375,00</b>	18,75	412,50
<b>5</b>	<b>2017</b>	<b>187,5</b>	<b>187,50</b>	18,75	206,25
<b>6</b>	<b>2018</b>	<b>187,5</b>	<b>0,00</b>	18,75	0,00

La amortización fiscalmente deducible, que, coincidirá con la amortización contable derivada de la aplicación de los nuevos coeficientes, más la reversión de la limitación del artículo 7 de la Ley 16/2012. Al reducirse la vida útil, la empresa puede recuperar en un menor plazo el importe de la amortización no deducible en los ejercicios 2013 y 2014.

#### 4. Nueva Deducción por Reversión de las Medidas temporales 2013 - 2014

##### Nuevos tipos de gravamen

Las empresas que tributan a tipo general del 30% pasarán a tributar al 25% en los próximos ejercicios, pero, de forma transitoria en los ejercicios iniciados durante 2015, tributarán al 28%.

Para compensar la sobreimposición que supone revertir la amortización no deducible en 2013 y 2014 a un tipo de gravamen inferior al vigente en esos ejercicios, la Nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades, establece, en su disposición transitoria trigésimo séptima una nueva Deducción por reversión de medidas temporales

**Los contribuyentes que tributen al tipo de gravamen general tendrán derecho a aplicar una deducción en la cuota íntegra del 5% de las cantidades que integren en la BI del período impositivo como consecuencia de reversión de las cantidades no deducidas por la limitación a la amortización contable establecida en el artículo 7 de la Ley 16/2012 en los períodos impositivos iniciados en 2013 y 2014.**

**Esta deducción será del 2% en los períodos impositivos que se inicien en 2015.**

<b>2014</b>	<b>Importe integrado en la BI por reversión de la amortización no deducible fiscalmente: 18,75</b>	<b>debe</b>	<b>haber</b>
630	Impuesto sobre beneficios	5,625	
4740	Activos por diferencias temporales deducibles		5,25
<b>4742</b>	<b>Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar</b>		<b>0,375</b>
<b>2015</b>	<b>Importe integrado en la BI por reversión de la amortización no deducible fiscalmente: 18,75</b>	<b>debe</b>	<b>haber</b>
630	Impuesto sobre beneficios	5,625	
4740	Activos por diferencias temporales deducibles		4,6875
<b>4742</b>	<b>Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar</b>		<b>0,9375</b>
<b>2016</b>	<b>Importe integrado en la BI por reversión de la amortización no deducible fiscalmente: 18,75</b>	<b>debe</b>	<b>haber</b>
630	Impuesto sobre beneficios	5,625	
4740	Activos por diferencias temporales deducibles		4,6875
<b>4742</b>	<b>Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar</b>		<b>0,9375</b>
<b>2017</b>	<b>Importe integrado en la BI por reversión de la amortización no deducible fiscalmente: 18,75</b>	<b>debe</b>	<b>haber</b>
630	Impuesto sobre beneficios	5,625	
4740	Activos por diferencias temporales deducibles		4,6875
<b>4742</b>	<b>Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar</b>		<b>0,9375</b>

## 5. Extensión de Medidas temporales 2013 - 2014

### Limitación a la Libertad de Amortización

**Los contribuyentes que hayan realizado inversiones a las que les fuera de aplicación la Libertad de Amortización del TRLIS, en sus redacciones del Real Decreto-ley 6/2010 y el Real Decreto-ley 13/2010, podrán aplicar dichas cantidades en las condiciones allí establecidas a partir de los próximos ejercicios.**

**No obstante, para los contribuyentes que no tuvieran la consideración de ERD en el ejercicio en que realizaron las inversiones anteriores, de forma transitoria en los ejercicios iniciados durante 2015, se extiende la aplicación las Medidas temporales establecidas para los ejercicios 2012 a 2014 en la Disposición transitoria trigésimo séptima del TRLIS:**

En los períodos impositivos que se inicien dentro del año 2015, los contribuyentes que hayan realizado inversiones hasta la entrada en vigor Real Decreto-ley 12/2012, a las que resulte de aplicación la Disposición adicional undécima del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, según redacción dada por el Real Decreto-ley 13/2010, en períodos impositivos en los que no hayan cumplido los requisitos establecidos en el apartado 1 del artículo 108 del citado Texto Refundido, y tengan cantidades pendientes de aplicar, podrán aplicar las mismas con el límite del 20 por ciento de la base imponible previa a su aplicación, a la integración a que se refiere el apartado 12 del artículo 11 de esta Ley y a la compensación de bases imponibles negativas.

En el caso de que los contribuyentes tengan cantidades pendientes de aplicar en los términos señalados en los dos párrafos anteriores, aplicarán el límite del 40 por ciento, hasta que agoten las cantidades pendientes generadas con arreglo a lo dispuesto en el Real Decreto-ley 6/2010, entendiéndose aplicadas estas en primer lugar. Se podrán aplicar en el mismo período impositivo las cantidades pendientes según lo dispuesto en el párrafo anterior, hasta el importe de la diferencia entre el límite previsto en dicho párrafo y las cantidades ya aplicadas en el mismo período impositivo.

Los límites previstos en los tres párrafos anteriores se aplicarán, igualmente, respecto de los contribuyentes referidos en esta letra y las inversiones en curso realizadas hasta la entrada en vigor del Real Decreto-ley 12/2012, que correspondan a elementos nuevos encargados en virtud de contratos de ejecución de obras o proyectos de inversión cuyo período de ejecución, en ambos casos, requiera un plazo superior a 2 años entre la fecha de encargo o inicio de la inversión y la fecha de su puesta a disposición o en funcionamiento, a las que haya resultado de aplicación la Disposición adicional undécima del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, según redacción dada por el Real Decreto-ley 6/2010, y por el Real Decreto-ley 13/2010.

### III. RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL DE LOS TRABAJADORES DESPLAZADOS A TERRITORIO ESPAÑOL: IMPATRIADOS

[Artículo 93 de la Ley 35/2006]

#### 1. Concepto

Las personas físicas que adquieran su residencia fiscal en España como consecuencia de su desplazamiento a territorio español podrán optar por tributar por el IRNR, con las reglas especiales previstas en el artículo 93, manteniendo la condición de contribuyentes por el IRPF, durante el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los 5 períodos impositivos siguientes.

#### 2. Requisitos para aplicar este régimen especial

- Que **no hayan sido residentes en España** durante los **diez períodos impositivos** anteriores a aquel en el que se produzca su desplazamiento a territorio español.
- **Que el desplazamiento a territorio español se produzca como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias:**

**1.º Como consecuencia de un contrato de trabajo, con excepción de la relación laboral especial de los deportistas profesionales** regulada por el Real Decreto 1006/1985, de 26 de junio.

2.º Como consecuencia de la adquisición de la condición de administrador de una entidad en cuyo capital no participe o, en caso contrario, cuando la participación en la misma no determine la consideración de entidad vinculada en los términos previstos en el artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

- **Que no obtenga rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español.**

#### 3. Impuesto sobre el patrimonio

El contribuyente que opte por la tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes quedará sujeto por **obligación real en el Impuesto sobre el Patrimonio**.

#### 4. Requisitos suprimidos

Se suprime respecto de la redacción anterior del artículo 93 que los trabajos se realicen efectivamente en territorio español, que dichos trabajos se realicen para una empresa residente en España y que los rendimientos no estén exentos de tributación en el IRNR, y que las retribuciones previsibles no excedan de 600.000 euros.

## 5. Deuda tributaria

La deuda tributaria se determinará conforme a las reglas del IRNR para las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, con las siguientes especialidades:

- No será aplicable las exenciones establecidas en la norma de los No Residentes.
- La totalidad de los rendimientos del trabajo obtenidos por el contribuyente durante la aplicación del régimen especial se entenderán obtenidos en territorio español.
- Se gravarán acumuladamente las rentas obtenidas por el contribuyente en territorio español durante el año natural, sin que sea posible compensación alguna entre aquellas.

## 6. Tipo de gramen

	2015				2016			
	Base liquidable del ahorro Hasta euros	Cuota íntegra Euros	Resto base liquidable del ahorro Hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje	Parte base liquidable Hasta euros	Cuota íntegra Euros	Resto base liquidable Hasta euros	Tipo aplicable Porcentaje
<b>Dividendos, INTERESES y ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales</b>	0	0	6.000	20	0	0	6.000	19
	6.000,00	1.200	44.000	22	6.000,00	1.140	44.000	21
	50.000,00	10.880	En adelante	24	50.000,00	10.380	En adelante	23
<b>Resto de rentas</b>	Base liquidable Euros			Tipo aplicable Porcentaje	Base liquidable Euros			Tipo aplicable Porcentaje
	Hasta 600.000 euros			24	Hasta 600.000 euros			24
	Desde 600.000,01 euros en adelante			47	Desde 600.000,01 euros en adelante			45

## 7. Retenciones

El porcentaje de retención o ingreso a cuenta sobre rendimientos del trabajo será **el 24 por ciento**. Cuando las retribuciones satisfechas por un mismo pagador de rendimientos del trabajo durante el año natural excedan de 600.000 euros, el porcentaje de retención aplicable al exceso será **el 45 por ciento**.

## 8. Desplazamientos anteriores a 1 de enero de 2015

El contribuyente que se hubiera desplazado a territorio español con anterioridad a 1 de enero de 2015 podrá aplicar el **régimen vigente a 31 de diciembre de 2014**.

#### IV. GANANCIAS PATRIMONIALES POR CAMBIO DE RESIDENCIA [EXIT TAX]

##### [Nuevo Artículo 95 bis de la Ley 35/2006]

##### 1. Concepto

Cuando el contribuyente pierda su condición por cambio de residencia, se considera ganancia patrimonial las diferencias positivas entre el valor de mercado de las acciones o participaciones en cualquier tipo de entidad y su valor de adquisición, siempre que:

- el contribuyente hubiere tenido tal condición durante al menos 10 de los 15 periodos impositivos anteriores.

Tratándose de contribuyentes que hubieran optado por el régimen fiscal especial aplicable a los trabajadores desplazados a territorio español, el plazo de diez periodos impositivos a que se refiere el apartado 1 de este artículo comenzará a computarse desde el primer período impositivo en el que no resulte de aplicación el citado régimen especial.

- el valor de mercado de las acciones o participaciones exceda a 4.000.000 de euros.
- el porcentaje de participación en la entidad sea superior al 25% siempre que el valor de mercado de las acciones o participaciones exceda de 1.000.0000 euros.

##### 2. Ganancias patrimoniales que forman parte del ahorro

Las ganancias patrimoniales formarán parte de la renta del ahorro. Se imputarán al último período impositivo que deba declararse por este Impuesto, en las condiciones que se fijen reglamentariamente, practicándose, en su caso, autoliquidación complementaria, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno.

##### 3. Cómputo de la ganancia

Para el cómputo de la ganancia patrimonial se tomará:

Valores cotizados	Por su valor de cotización	
Valores no cotizados	El mayor de:	Patrimonio neto que corresponda a los valores del balance del último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del impuesto.
		El que resulte de capitalizar al 20% el promedio del resultado de los 3 ejercicios sociales cerrados con anterioridad a la fecha del devengo. Se computarán como beneficios los dividendos distribuidos y las asignaciones a reservas.
IIC	Valor liquidativo aplicable en la fecha de devengo del último período impositivo que deba declararse por este impuesto o, en su defecto, por el último valor liquidativo publicado. Cuando no existiera valor liquidativo se tomará el valor del patrimonio neto que corresponda a las acciones o participaciones resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la citada fecha de devengo.	

#### 4. Aplazamiento

Cuando 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 otro 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 contenga cláusula de intercambio de información, previa solicitud del contribuyente, se aplazará por la Administración tributaria el pago de la deuda tributaria que corresponda a las ganancias patrimoniales.

El aplazamiento vencerá como máximo el 30 de junio del año siguiente a la finalización del plazo señalado en el párrafo siguiente.

En caso de que el obligado tributario adquiera de nuevo la condición de contribuyente por este impuesto en cualquier momento dentro del plazo de los cinco ejercicios siguientes al último que deba declararse por este impuesto sin haber transmitido la titularidad de las acciones o participaciones, la deuda tributaria objeto de aplazamiento quedará extinguida, así como los intereses que se hubiesen devengado.

Tratándose de **desplazamientos por motivos laborales**, el contribuyente podrá solicitar de la Administración tributaria la ampliación del citado plazo de cinco ejercicios cuando existan circunstancias que justifiquen un desplazamiento temporal más prolongado, sin que en ningún caso la ampliación pueda exceder de cinco ejercicios adicionales.

#### 5. Si el obligado tributario adquiriese de nuevo la condición de contribuyente

Si el obligado tributario adquiriese de nuevo la condición de contribuyente sin haber transmitido la titularidad de las acciones o participaciones, podrá solicitar la rectificación de la autoliquidación al objeto de obtener la devolución de las cantidades ingresadas correspondientes a las ganancias patrimoniales reguladas en este artículo.

#### 6. Cambio de residencia a otro estado miembro de la ue o eee con el que exista un efectivo intercambio de información

##### Se aplicará las siguientes especialidades:

- La ganancia patrimonial se autoliquidará cuando en el plazo de 10 años siguientes al último al que deba declararse por este impuesto:
  - 1.º Que se transmitan inter vivos las acciones o participaciones.
  - 2.º Que el contribuyente pierda la condición de residente en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.
  - 3.º Que se incumpla la obligación de comunicación.
- En el supuesto de transmisión intervivos de acciones o participaciones la cuantía de la ganancia patrimonial se minorará por la diferencia positiva entre el valor de mercado de las acciones o participaciones y su valor de transmisión.

- El contribuyente deberá comunicar a la Administración Tributaria la opción por la aplicación de las especialidades previstas en este apartado:
  - 1º. Ganancia patrimonial pesta de manifiesto.
  - 2º. El Estado al que se traslade su residencia.
  - 3º. Indicación del domicilio y sus posteriores variaciones.
  - 4º. Mantenimiento de la titularidad de las acciones o participaciones.

## **V. REFORMA DE LA LEY DE SOCIEDADES DE CAPITAL**

### **1. Introducción**

El Boletín Oficial del Estado del jueves 4 de diciembre de 2014 publicó la "Ley 31/2014, de 3 de diciembre, por la que se modifica la Ley de Sociedades de Capital para la mejora del gobierno corporativo".

Se pretende, según la Exposición de Motivos, reforzar el papel de la Junta General y velar por el adecuado funcionamiento del Órgano de Administración, mejorando el control interno y asegurando la adecuada segregación de funciones, deberes y responsabilidades de las empresas.

Con esta intención de mejora de los órganos de gobierno se modifican diversos artículos relativos especialmente a la Junta de Socios, al Órgano de Administración y al Estatuto y Responsabilidad de los Administradores.

Seguidamente pasamos a detallar las principales modificaciones en el ámbito de Sociedades no Cotizadas.

### **2. Competencias de la Junta General de Socios**

[Artículo 160 y 161]

- Se añade una nueva letra al artículo 160 estableciendo que se incluye como competencia de la junta general de todas las sociedades de capital la adquisición, enajenación o aportación a otra sociedad de activos esenciales.
- Se presume el carácter esencial del activo cuando el importe de la operación supere el 25% del valor de los activos que figuren en el último balance aprobado.
- Se amplía a todas las sociedades (antes estaba reservado sólo a las sociedades de responsabilidad limitada) que la junta general pueda impartir instrucciones al órgano de administración.

### **3. Conflicto de intereses**

[Artículo 190]

- Para todas las sociedades de capital (con la normativa anterior solo afectaba a las sociedades de responsabilidad limitada) se establece la prohibición de voto de los socios incurso en los supuestos de conflicto de intereses que se detallan: la exclusión de la sociedad, enajenación de las participaciones o acciones, asistencia financiera, etc.
- En los demás casos no enumerados de conflicto de intereses el socio podrá votar, si bien existe una inversión de la carga de la prueba en los que la sociedad y el socio deberán demostrar que se actuó en interés social, si el acuerdo es impugnado.

#### **4. Derecho de información en la Sociedad Anónima**

[Artículo 197]

- La vulneración del derecho de información ejercitado durante la celebración de una junta general sólo faculta al accionista para exigir el cumplimiento de la obligación de información y los daños y perjuicios que le hayan podido causar, pero no será causa de impugnación de la junta general.
- en el supuesto de la utilización abusiva o perjudicial de la información solicitada, el socio será responsable de los daños y perjuicios.

#### **5. Votaciones en la Junta General**

[Artículo 197 bis]

- Se establece como obligatorio, en todas las sociedades de capital, la votación separada en junta general de los asuntos que sean sustancialmente independientes.
- En todo caso deberá votarse de forma separada:
  - nombramiento, ratificación, elección o separación de cada administrador,
  - en la modificación de estatutos, la de cada artículo o grupos de artículos que tengan autonomía propia, y
  - aquellos asuntos en los que así se disponga en los estatutos de la sociedad

#### **6. Adopción de Acuerdos Sociales**

[Artículo 201]

Para las sociedades anónimas:

- Acuerdos ordinarios:
  - se adoptarán por mayoría simple de los votos presentes o representados (este punto no se modifica respecto a la normativa anterior).
  - se entiende por mayoría cuando obtenga más votos a favor que en contra.
- Acuerdos especiales del artículo 194 (quórum reforzado):
  - si concurren a la junta más del 50% del capital, basta que voten a favor del acuerdo la mayoría de los presentes.
  - cuando, en segunda convocatoria, concurren accionistas que representen el 25% o más del capital suscrito con derecho a voto sin alcanzar el 50%, será necesario el voto favorable de los dos tercios del capital presente o representado en la junta.

## 7. Acuerdos Impugnables

[Artículo 204 a 206]

- se suprime la distinción entre actos nulos y anulables.
- ahora los acuerdos son "acuerdos impugnables"
- el plazo de impugnación será de 1 año para las sociedades no cotizadas y será de 3 meses para las cotizadas.
- la acción de impugnación de los acuerdos contrarios al orden público sigue siendo imprescriptible.
- se amplía la noción de interés social: se produce también cuando el acuerdo, aun no causando daño al patrimonio social, se impone de manera abusiva por la mayoría.
- están legitimados: los administradores, los terceros que acrediten interés legítimo y los que sean socios antes de la adopción del acuerdo y que represente, como mínimo, (individual o conjuntamente) un 1% del capital social.

## 8. Retribución de los Administradores

[Artículo 217 a 219, y art. 249]

- Se atribuye a la junta la competencia para decidir el **importe máximo** de la retribución para el conjunto de los administradores. Ya no es necesario que tenga que realizarse "para cada ejercicio". Permanecerá vigente el importe máximo hasta que se apruebe su modificación. La distribución del importe global fijado por la junta, salvo que lo haga la propia junta, la realizarán los administradores o el consejo.
- El **sistema de remuneración** establecido en estatutos deberá determinar el concepto o conceptos retributivos, que podrán consistir en uno o varios de los siguientes:
  - a) una asignación fija,
  - b) dietas de asistencia,
  - c) participación en beneficios,
  - d) retribución variable con indicadores o parámetros generales de referencia,
  - e) remuneración en acciones o vinculada a su evolución,
  - f) indemnizaciones por cese, siempre y cuando el cese no estuviese motivado por el incumplimiento de las funciones de administrador, y
  - g) los sistemas de ahorro o previsión que se consideren oportunos

- La remuneración de los administradores deberá en todo caso **guardar una proporción** razonable con la importancia de la sociedad, la situación económica que tuviera en cada momento y los estándares de mercado de empresas comparables.
- Reconoce dos clases de remuneraciones:
  - remuneración de consejeros: (art. 217 a 219) en su condición de tales;
  - remuneración de los consejeros por el desempeño adicional de "funciones ejecutivas": (artículo 249).
    - Deberá celebrarse un contrato entre el consejero delegado o consejero con funciones ejecutivas y la sociedad, que deberá ser aprobado previamente por el consejo de administración con el voto favorable de las dos terceras partes de sus miembros (debiendo abstenerse el consejero afectado) e incorporarse como anejo al acta de la sesión.
    - En el contrato se detallarán todos los conceptos por los que pueda obtener una retribución por el desempeño de funciones ejecutivas, incluyendo una hipotética indemnización por cese anticipado de sus funciones. También cantidades abonadas en concepto de primas de seguro o contribuciones a sistemas de ahorro.

## 9. Estatuto de los Administradores

[Artículos 225 a 230]

- **Deber de diligencia:** los administradores deberán desempeñar el cargo teniendo en cuenta la naturaleza del cargo y las funciones atribuidas a cada una de ellos.

Tienen la obligación general de adecuada dedicación al cargo, y el deber de exigir y el derecho de obtener de la sociedad la información necesaria para su ejercicio.

- **Discreción empresarial:** en la decisiones estratégicas y de negocio sujetas a la discrecionalidad empresarial se entenderá cumplido el estándar de diligencia cuando el administrador haya actuado de buena fe, sin interés personal, con información suficiente y con arreglo a un procedimiento de decisión adecuado.
- **Deber de lealtad:** la infracción del deber de lealtad determinará no sólo la obligación de indemnizar el daño causado al patrimonio social, sino también la de devolver a la sociedad el enriquecimiento injusto obtenido por el administrador.
- **Régimen de imperatividad y dispensa del deber de lealtad:** El régimen relativo al deber de lealtad y a la responsabilidad por su infracción es imperativo. No serán válidas las disposiciones estatutarias que lo limiten o sean contrarias al mismo. No obstante, la sociedad podrá dispensar, en casos singulares, autorizando al administrador el uso de ciertos activos sociales, el aprovechamiento de una concreta oportunidad de negocio, la obtención de una ventaja o remuneración de un tercero.

## 10. Responsabilidad de los Administradores

[Artículo 232 y 236 a 241 bis]

- se amplía el régimen de responsabilidad a las personas físicas designadas para ejercer el cargo del administrador persona jurídica. Si habiendo consejo de administración, no hay consejeros delegados, los deberes y responsabilidades de los administradores se extenderán a la personas que tengan atribuidas las facultades de más alta dirección.
- se flexibilizan los requisitos y supuestos de legitimación para interponer la acción social de responsabilidad.
- la **acción prescribe** a los 4 años desde el día en que hubiera podido ejercitarse.
- la **infracción del deber de los administradores** determinará no sólo la obligación de indemnizar el daño causado al patrimonio social, sino también la de devolver a la sociedad el enriquecimiento injusto obtenido por el administrador.

## 11. Consejo de Administración

[Artículo 245, 249, 249 bis y 251]

- El Consejo de administración **deberá reunirse**, al menos, una vez al trimestre.
- Si se nombran consejeros ejecutivos se deberá **firmar un contrato** entre el consejo y el ejecutivo que deberá aprobarse por los 2/3 de los miembros del consejo (se abstendrá el consejero afectado). Se detallarán los conceptos retributivos que el consejero va a percibir por el desempeño de sus funciones ejecutivas.
- Las **facultades indelegables** se amplían en el artículo 249 bis.
- Los acuerdos del consejo los **podrán impugnar** los socios que representen el 1% del capital social (con la antigua redacción era de un 5%).

## 12. Informe de gestión

[Artículo 262]

- Las sociedades que no puedan presentar cuenta de pérdidas y ganancias abreviada deberán indicar en el informe de gestión el **periodo medio de pago a sus proveedores**; en caso de que dicho periodo medio sea superior al máximo establecido en la normativa de morosidad, habrán de indicarse asimismo las medidas a aplicar en el siguiente ejercicio para su reducción hasta alcanzar dicho máximo.

**13. Entrada en vigor. Regimen Transitorio.**

[Disposición Transitoria y Disposición Final 4ª]

- La ley entra en vigor a los 20 días de su publicación, si bien por lo que se refiere a sociedades no cotizadas, las modificaciones introducidas por los artículos 217 a 219 (Remuneración Administradores) entrará en vigor a partir del 1 de enero de 2015 y deberán acordarse en la primera junta general que se celebre con posterioridad a dicha fecha.

**VI. CALENDARIO FISCAL DICIEMBRE**



Hasta el 1		Modelos
<b>IVA</b>		
• Solicitud de inscripción/baja. Registro de devolución mensual		036
• Solicitud aplicación régimen de deducción común para sectores diferenciados para 2015		sin modelo
<b>IMPUESTOS MEDIOAMBIENTALES</b>		
• Año 2013. Autoliquidación		583
Hasta el 22		Modelos
<b>RENTA Y SOCIEDADES</b>		
Retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos del trabajo, actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta, ganancias derivadas de acciones y participaciones de las instituciones de inversión colectiva, rentas de arrendamiento de inmuebles urbanos, capital mobiliario, personas autorizadas y saldos en cuentas.		
• Noviembre 2014. Grandes empresas		111,115,117,123,124,126,128,230
Pagos fraccionados sociedades y establecimientos permanentes de no residentes		
• Ejercicio en curso:		
- Régimen general		202
- Régimen de consolidación fiscal (grupos fiscales)		222

<b>IVA</b>	
• Noviembre 2014. Autoliquidación	303
• Noviembre 2014. Grupo de entidades, modelo individual	322
• Noviembre 2014. Declaración de operaciones incluidas en los libros registro del IVA e IGIC y otras operaciones	340
• Noviembre 2014. Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias	349
• Noviembre 2014. Grupo de entidades, modelo agregado	353
• Noviembre 2014. Operaciones asimiladas a las importaciones	380
<b>IMPUESTO SOBRE LAS PRIMAS DE SEGUROS</b>	
• Noviembre 2014	430
<b>IMPUESTOS ESPECIALES DE FABRICACIÓN</b>	
• Septiembre 2014. Grandes empresas (*)	553,554,555,556,557,558
• Septiembre 2014. Grandes empresas	561,562,563
• Noviembre 2014. Grandes empresas	560
• Noviembre 2014	566,581
• Noviembre 2014 (*)	570,580
(*) Los destinatarios registrados, destinatarios registrados ocasionales, representantes fiscales y receptores autorizados (grandes empresas), utilizarán para todos los impuestos el modelo	510
Hasta el 31	Modelos
<b>RENTA</b>	
• Renuncia o revocación estimación directa simplificada y estimación objetiva para 2015 y sucesivos	036/037
<b>IVA</b>	
• Renuncia o revocación regímenes simplificado y agricultura, ganadería y pesca para 2015 y sucesivos	036/037
• Opción o renuncia al régimen de criterio de caja para 2015	036/037
• Opción o revocación por la determinación de la base imponible mediante el margen de beneficio global en el régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección para 2015 y sucesivos	036

• Opción o revocación por la determinación global de la base imponible en el régimen especial de las agencias de viajes para 2015 y sucesivos	036
• Opción tributación en destino ventas a distancia a otros países de la Unión Europea para 2015 y 2016	036
• Renuncia al régimen de deducción común para sectores diferenciados para 2015	sin modelo
• Comunicación de alta en el régimen especial del grupo de entidades	039
• Opción o renuncia por la modalidad avanzada del régimen especial del grupo de entidades	039
• Comunicación anual relativa al régimen especial del grupo de entidades	

**SÉNEOR ABOGADOS Y ECONOMISTAS** es una marca registrada por la sociedad de responsabilidad limitada con la misma denominación, que no tiene actividad directa ante clientes, siendo los despachos socios de la misma los únicos responsables por los servicios que presten a sus clientes (con plena indemnidad para Séneor y para los restantes despachos).

*Esta Circular Informativa no contiene una información exhaustiva y completa para la toma de ninguna decisión, asimismo tampoco constituye la prestación de un servicio de asesoramiento legal, fiscal o de cualquier otra clase. Por ello, no debe tomarse ninguna decisión sin la consulta previa, personal y directa, al profesional que corresponda. En otro caso, toda responsabilidad recaerá, única y exclusivamente, en quien hubiera tomado cualquier decisión en base a la mera información de esta Circular Informativa.*