

**BREVES APUNTES SOBRE LAS MÚLTIPLES NOVEDADES
INTRODUCIDAS POR LA NUEVA LEY DEL IMPUESTO SOBRE
SOCIEDADES, APLICABLE A PARTIR DE 1-1-2015 (Ley 27/2014, de
27 de Noviembre)¹.**

La reciente Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, aplicable a partir de 1-1-2015 viene a sustituir a la actual Ley del IS (Real Decreto-Legislativo 4/2004). La nueva LIS, persigue -basándose los principios de «neutralidad, igualdad y justicia»-, el «*incremento de la competitividad económica*» y «*lucha contra el fraude*», adaptando nuestra normativa a las más modernas tendencias en materia de fiscalidad aprobadas en los países de nuestro entorno, y todo ello con el fin de impulsar la economía y aumentar la competitividad del tejido empresarial español.

Aunque la nueva LIS entra en vigor el 1-1-2015, se han introducido varias disposiciones transitorias que retrasarán la aplicación de alguna de las reformas hasta el año 2016, y otras al año 2017.

Con el fin de hacer más “digeribles” estas notas, nos limitaremos a sintetizar las novedades que, a nuestro juicio, pudieran resultar de mayor interés a la gran mayoría de contribuyentes del IS, por lo que las mismas no pretenden realizar un estudio exhaustivo de todas y cada una de las reformas introducidas. En consecuencia, el Departamento Fiscal del despacho estará a

¹ Las presentes notas y comentarios tienen carácter meramente divulgativo, y no constituyen asesoramiento tributario. Recomendamos un análisis personalizado de cada situación, al objeto de personalizar la aplicación del impuesto a las circunstancias de cada contribuyente.

su disposición para profundizar en cuantas cuestiones pudieran surgir de su lectura, con el fin de optimizar la fiscalidad de cada situación, así como de profundizar en otros aspectos no tratados en las presentes notas.

Las reformas más significativas aprobadas son las que esquemáticamente se indican a continuación:

1. TIPO DE RETENCIÓN APLICABLE PARA LOS EJERCICIOS 2015 Y 2016.

Se **modifica el porcentaje de retención e ingreso a cuenta aplicable a los sujetos pasivo del IS**, con carácter general, para los periodos impositivos iniciados a partir del **01-01-2015**, así como para los periodos impositivos iniciados a partir del **01-01-2016**, tal y como se indica a continuación²:

Períod. Impos. Iniciados > :	
01/01/2015	01/01/2016
20%	19%

Comentarios Life:

Conforme lo anterior, el tipo de retención del 21% que se venía aplicando en los ejercicios 2012, 2013 y 2014 se modifica progresivamente al 20% y 19%, para los periodos impositivos iniciados a partir del 01-01-2015 y 01-01-2016, respectivamente.

No obstante, la redacción literal del precepto parece restringir la aplicación del nuevo porcentaje de retención a aquellos contribuyentes del IS cuyo periodo impositivo comience a partir del 01-01-2015 y 01-01-2016, por lo que llamamos la atención en aquellos casos en los que se fueran a satisfacer rentas sujetas a retención a otros contribuyentes cuyo ejercicio social no fuera coincidente con el año natural, a los que, en principio, el tipo de retención que se les

² La redacción del precepto adolece de ciertos defectos de técnica jurídica, pues literalmente se indica que el porcentaje de retención del 20% es *aplicable "...Con efectos para los periodos impositivos que se inicien dentro del año 2015...."*, lo que podría implicar, entre otros casos, que los contribuyentes del IS cuyo ejercicio social no fuera coincidente con el año natural se vieran sometidos a un porcentaje de retención del 21%, lo cual no es -a nuestro juicio-, el propósito perseguido por el legislador.

debiera aplicar sería el 21% hasta tanto no inicien un nuevo período impositivo a partir de 1-1-2015 y 1-1-2016, respectivamente.

Entendemos que este es, una vez más, un ejemplo de la chapucera técnica legislativa a la que nos tienen acostumbrados nuestros legisladores.

2. MODIFICACIONES EN RELACIÓN AL DETERIORO DE VALOR (CORRECCIONES DE VALOR) DE DETERMINADOS ELEMENTOS PATRIMONIALES.

2.1. Con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir del **01-01-2015**, **serán no deducibles las pérdidas por deterioro del valor de los elementos patrimoniales:**

- ✓ **Elementos del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible incluido el fondo de comercio,**
- ✓ **Valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades³, y**
- ✓ **Valores representativos de deuda.**

2.2. En consecuencia, los deterioros de valor registrados contablemente deberán ser objeto del correspondiente ajuste positivo a la base imponible.

2.3. Las pérdidas de valor de los citados elementos únicamente serán deducibles y se integrarán en la base imponible⁴, con carácter general, en el momento de su transmisión o baja.

³ Desde 1-1-2013 no eran deducibles los deterioros de valor de las participaciones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas.

⁴ El artículo 20 de la Ley establece las siguientes reglas de integración en los supuestos de existencia de diferencias entre la valoración contable y la fiscal en las sociedades adquirentes de los elementos patrimoniales:

2.4. Los deterioros que fueron objeto de deducción en los periodos impositivos iniciados con anterioridad al 01-01-2015 se integrarán en el periodo impositivo en que se produzca la recuperación de su valor en el ámbito contable.

2.5. Con carácter general, se simplifican los supuestos y requisitos para la deducibilidad por las correcciones de valor efectuadas.

2.6. Se matiza que sólo podrán ser deducibles los deterioros de créditos procedentes de personas o entidades vinculadas que estén en situación de concurso si se ha producido la apertura de la fase de liquidación por el juez, en los términos de la Ley Concursal.

2.7. Los elementos patrimoniales adquiridos en los periodos impositivos iniciados a partir del 01-01-2015, correspondientes a los activos intangibles de vida útil indefinida, incluido el correspondiente fondo de comercio, se elimina el requisito de vinculación que venía estableciéndose para admitir su deducibilidad en el IS.

Los límites anuales máximos deducibles son los siguientes:

Tipo de elemento	Períod. Impos. Iniciados > :	
	01/01/2015	01/01/2016
Inmovilizado intangible con «vida útil indefinida»	2%	5%
Fondo de Comercio e Inmov. Inatangible	1%	5%

2.8. Los inmovilizados intangibles de vida útil indefinida que fueron objeto de deducción en los periodos impositivos iniciados con anterioridad al 01-01-2015 se integrarán en el periodo impositivo en que se produzca la recuperación de su valor,

-
- Para los activos corrientes (circulante), en el periodo impositivo en que éstos motiven el devengo de un ingreso o gasto,
 - Para los elementos patrimoniales no amortizables integrantes del inmovilizado, en el periodo impositivo en que éstos se transmitan o causen baja,
 - Para los elementos patrimoniales amortizables integrantes del inmovilizado, en los periodos impositivos que resten de vida útil, respetando el mismo método de amortización que venía aplicándose, salvo que sean objeto de transmisión o baja con anterioridad,
 - Tratándose de servicios, en el periodo impositivo en que se reciban, salvo que deba incorporarse a un elemento patrimonial, en cuyo caso se estará a lo previsto anteriormente.

con el límite del valor fiscal que tendría el activo teniendo en cuenta los anteriores límites anuales máximos.

2.9. Los activos intangibles de vida útil indefinida, incluido el fondo de comercio, adquiridos a entidades vinculadas⁵ y en los periodos impositivos iniciados con anterioridad a 01-01-2015, sólo podrán ser deducibles conforme los requisitos y límites establecidos en la anterior Ley del IS.

2.10. El fondo de comercio financiero seguirá siendo deducible en los términos establecidos en la disposición transitoria 14ª de la Ley, con el límite del 1% de su importe.

Comentarios LIFE:

*El deterioro de valor de las **existencias** seguirá siendo fiscalmente deducible en el IS, al no haber modificación al respecto.*

Al objeto de optimizar la carga tributaria para ejercicios futuros, sería recomendable analizar y evaluar la posibilidad de registrar los deterioros de valor que pudieran existir en la sociedad con anterioridad al inicio del periodo impositivo que comience a partir del 01-01-2015, respecto de aquellos inmovilizados materiales, intangibles e inversiones inmobiliarias que no fueran a revertir a corto o medio plazo, debiendo contar para ello de las correspondientes valoraciones o tasaciones que permitan soportar los citados deterioros.

Lo anterior tiene su trascendencia, en la medida en que en los próximos ejercicios se producirá, como a continuación se indicará, una limitación a la aplicación de Bases Imponibles Negativas.

⁵ Son entidades vinculadas aquellas que formen parte de un mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

3. NUEVA TABLA DE AMORTIZACIONES APLICABLE AL INMOVILIZADO MATERIAL, INTANGIBLE Y A LAS INVERSIONES INMOBILIARIAS.

3.1. Nuevo régimen de amortización.

Para los periodos impositivos iniciados a partir del **01-01-2015** se simplifican las Tablas de Amortización, introduciéndose las siguientes novedades en relación a la corrección de valor por **amortización**:

1. Se introduce una **nueva tabla de amortización** -más simple que la actual- con los nuevos coeficientes de amortización lineal que determinarán la deducibilidad en el IS para el inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias.

Se adjunta como **ANEXO I**, la tabla de los nuevos coeficientes lineales y los periodos de años máximos a amortizar para cada tipo de elemento.

Se mantiene la posibilidad de seguir aplicando los diferentes métodos de amortización que venían aplicándose en la anterior Ley, es decir, (i) el método de los coeficientes de amortización lineal, establecidos en la tabla del Anexo I, (ii) el método del porcentaje constante, (iii) el método de número de dígitos, (iv) el derivado de un plan de amortización aprobado por la Administración Tributaria, y (v) el criterio que justifique el contribuyente (en función de la depreciación efectiva).

2. En relación a **los inmovilizados intangibles con vida útil definida**:

- ✓ Para los elementos patrimoniales adquiridos en los periodos impositivos iniciados a partir del 01-01-2015, se elimina el requisito de vinculación que venía estableciéndose para admitir su deducibilidad en el IS.

- ✓ Se modifica el criterio de amortización atendiendo a su duración de la vida útil definida, en lugar de aplicar el límite anual máximo de la décima parte de su importe.
- ✓ Los activos intangibles de vida útil definida adquiridos a entidades vinculadas y en los periodos impositivos iniciados con anterioridad a 01-01-2015, sólo podrán ser deducibles con los requisitos y límites establecidos en la anterior Ley del IS.

3. Se introduce **un nuevo supuesto de libertad de amortización** para los **elementos del inmovilizado material nuevos de escaso valor**, cuyo valor unitario no exceda de 300 euros, hasta el límite de 25.000 euros para cada periodo impositivo. En caso de que el periodo impositivo fuera inferior al año natural, el citado límite será proporcional al año.

3.2. Régimen transitorio.

Con independencia de las anteriores modificaciones, **debe tenerse en cuenta el régimen transitorio establecido a través de la Disposición Transitoria 13^a** ⁶ que establece la **metodología de ajuste de las amortizaciones de los elementos patrimoniales pendientes de amortización**, en los periodos impositivos iniciados a partir del 01-01-2015:

- Los elementos patrimoniales que venían siendo objeto de amortización a través de coeficientes lineales (Tablas vigentes hasta 31-12-2014) que deban amortizarse con un **coeficiente de amortización diferente** (conforme a la nueva tabla), **se amortizarán durante los periodos impositivos que resten hasta completar su nueva vida útil**, conforme a la nueva tabla y sobre el valor neto fiscal del bien a 1-1-2015.

⁶ También se regulan los supuestos de aquellas amortizaciones pendientes de aplicar por aquellos contribuyentes en los que se hubieran acogido a la libertad de amortización de elementos nuevos de activos fijos establecidos en la Disposición Transitoria 37^a de la anterior Ley del IS, que podrán seguir aplicando dichas cantidades en las condiciones allí establecidas.

- Los elementos patrimoniales que venían aplicando otro método de amortización distinto al de los coeficientes lineales, y siempre que les correspondiera un plazo de amortización distinto al que fuera de aplicación en función de la referida tabla de amortización, podrán optar por aplicar el método de amortización en función de los coeficientes lineales tal y como se indica en el punto anterior.
- Los cambios en los coeficientes de amortización se contabilizarán como un cambio de estimación contable, es decir, con efectos en la cuenta de pérdidas y ganancias.

A continuación, acompañamos dos ejemplos que ilustran sobre el efecto derivado de la aplicación de las nuevas tablas de amortización:

- ❖ En caso de que el nuevo coeficiente de amortización fuera superior, se produciría un adelanto del gasto contable y fiscal.

Método Coeficiente Lineal

Precio Adquisición: 100,00
 % amort. Lineal máx: 25% (4 años)
 Nuevo % amort. Lineal máx: 33,33% (3 años)

	2013	2014	2015	2016
Anterior TABLA	-25,00	-25,00		
Nueva TABLA			-50,00	0,00

- ❖ En caso de que el nuevo coeficiente de amortización fuera inferior, supondría un diferimiento del gasto contable y fiscal al que venía aplicándose.

Método Coeficiente Lineal

Precio Adquisición: 100,00
 % amort. Lineal máx: 25% (4 años)
 Nuevo % amort. Lineal máx: 20,00% (5 años)

	2013	2014	2015	2016	2017
Anterior TABLA	-25,00	-25,00			
Nueva TABLA					
Valor Neto Contable y Fiscal			50,00		
Nueva amortización			16,67	16,67	16,67
Nuevo % amortización			33,33%	33,33%	33,33%

Comentarios LIFE:

Resultará imprescindible la revisión de los nuevos coeficientes de amortización lineales establecidos en el Anexo I, así como, **el efecto que se deriva de la aplicación de la D.T. 13ª de la Ley**, el cual podría llegar a tener un impacto contable y fiscal relevante en caso de que existiera una diferencia significativa por la aplicación de los nuevos coeficientes lineales de amortización.

4. **GASTOS NO DEDUCIBLES EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.**

Para los periodos impositivos iniciados a partir del **01-01-2015** se introducen nuevas limitaciones a la deducibilidad en el IS, pasando a considerarse **como gastos no deducibles los siguientes:**

- Los derivados de valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades, como por ejemplo, las acciones sin voto, privilegiadas y rescatables, al equipararse a los que retribuyen los fondos propios.
- Asimismo, también se considerarán como retribución de los fondos propios, y, por lo tanto, no tendrán la consideración de gasto deducible en el IS, los derivados de los **préstamos participativos** otorgados a entidades vinculadas.

Lo anterior no resultará de aplicación para aquellos préstamos participativos que hubieran sido otorgados con anterioridad a 20-06-2014.

- Las atenciones a clientes y proveedores. No serán deducibles aquellos gastos contabilizados en concepto de **atenciones a clientes/proveedores** que excedan del 1% del Importe Neto de la Cifra de Negocios (en adelante, INCN) del período impositivo.

El citado límite no es genérico, si no que sólo se tendrán en cuenta respecto de aquellos gastos que estén debidamente justificados y acreditados por el

contribuyente. El resto de los gastos de atención a clientes/proveedores que no cumplan los requisitos de deducibilidad, deberán ser objeto del correspondiente ajuste extracontable positivo en el IS. Los gastos que no tengan la consideración de deducibles en un período impositivo, no podrán ser compensados en los períodos impositivos siguientes.

- Se matiza que las **retribuciones a los administradores** por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral con la entidad, no tendrán la consideración de «donativos y liberalidad», por lo que serán fiscalmente deducibles en el IS. Dicha retribución deberá ser acorde con las nuevas obligaciones aprobadas por la normativa mercantil al respecto⁷.
- Los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico⁸.
- Los gastos correspondientes a operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas que, como consecuencia de una calificación fiscal diferente a estas, no generan ingreso o generen un ingreso exento o sometido a tributación a un tipo de gravamen nominal inferior al 10 por ciento.

⁷ La reciente modificación de la Ley de Sociedades de Capital (realizada a través de la Ley 31/2014, de 3 de diciembre), que afecta entre otros, al artículo 249, establece la obligación de que los miembros del consejo de administración que sean nombrados consejero delegado o se le atribuyan funciones ejecutivas, cuenten con el oportuno contrato aprobado por el propio Consejo de administración (por mayoría de 2/3, con abstención del consejero afectado), en el que se detallarán todos los conceptos por los que deba percibir retribuciones por el desempeño de sus funciones ejecutivas.

⁸ Por ejemplo, los gastos relativos al desempeño de una actividad cuando no se cuenta con la autorización o concesión administrativa para llevarla a cabo, o son contrarias a la Ley. Nos hacemos la siguiente pregunta: ¿serán deducibles los gastos derivados de la asistencia de un asesor fiscal en la defensa de unas actas de inspección?. Todo apunta -nos tememos-, a una respuesta negativa.

5. LIMITACIÓN A LA DEDUCIBILIDAD DE LOS GASTOS FINANCIEROS NETOS.

Para los periodos impositivos iniciados a partir del **01-01-2015** se endurecen las limitaciones ya existentes a la deducibilidad de los gastos financieros netos del ejercicio.

Recordemos que la Ley del IS vigente hasta 31-12-2014 ya contenía una limitación a la deducibilidad de los gastos financieros netos que excedieran del 30% del beneficio operativo del ejercicio, siendo, en todo caso deducible la cifra de 1 millón de euros.

La limitación a la deducibilidad de gastos financieros introduce las siguientes particularidades a partir de 1-1-2015:

- Se elimina -lo cual es positivo- la limitación temporal de los 18 años inmediatos y siguientes para poder compensar los gastos financieros netos que no hayan podido ser objeto de deducción. En consecuencia, los gastos financieros no deducidos podrán compensarse de forma indefinida.
- Para el cálculo del beneficio operativo, se deben incorporar los ingresos financieros que se correspondan con dividendos o participaciones en beneficios de entidades en las que, (i) el valor de participación sea superior a 20 millones de euros (antes se podían incorporar cuando el valor de adquisición era de 6 millones de euros), o bien, (ii) se detente una participación directa o indirecta, de al menos el 5% (se mantiene el porcentaje).
- No se permite incluir en el cómputo del 30% del beneficio operativo, el beneficio operativo que corresponda a las sociedades que se hayan fusionado con el contribuyente en los 4 años posteriores a su adquisición, habiendo renunciado a la aplicación del régimen especial contenido en la LIS⁹ (es decir, se permite la inclusión del beneficio operativo si la fusión se hubiera acogido al régimen especial).

⁹ Entendemos extremadamente complejo el cálculo de la parte de beneficio operativo que pudiera corresponder al conjunto de elementos que procedentes de una fusión no acogida al régimen especial, salvo que se estableciera un sistema "a forfait".

- No se aplicará el límite del 30% a los intereses derivados de deudas destinadas a financiar la adquisición de participaciones en entidades, siempre que esta deuda sea como máximo del 70% del precio de adquisición, y siempre que, además, el importe de la deuda se minore proporcionalmente con carácter anual hasta quedar reducida a un 30% del precio de adquisición, durante los 8 años siguientes a la adquisición¹⁰.
- La limitación a la deducibilidad de gastos financieros no será aplicable:
 - (i) a las entidades de crédito y aseguradoras,
 - (ii) en el período impositivo e que se produzca la extinción de la entidad, salvo que se trate de una operación de reestructuración¹¹.

Lo anterior no resultará de aplicación a las operaciones de reestructuración realizadas con anterioridad a 20-06-2014, y tampoco para las realizadas con posterioridad a la citada fecha siempre que se traten de entidades pertenecientes al mismo grupo de consolidación fiscal en periodos impositivos iniciados con anterioridad al 20-06-2014.

6. CREACIÓN DE UNA «RESERVA DE CAPITALIZACIÓN».

Para los periodos impositivos iniciados a partir del **01-01-2015** se introduce la posibilidad de aplicar una **REDUCCIÓN** en la base imponible del impuesto equivalente al 10% del importe del incremento de sus fondos propios (FFPP), al objeto de potenciar la financiación propia de las compañías.

¹⁰ Lo que significa una amortización anual de la deuda de al menos el 5%.

¹¹ Aunque no se dice nada al respecto, entendemos que se debe referir a las operaciones de reestructuración acogidas al régimen especial, pues de lo contrario, en las no acogidas al régimen especial se produciría una evidente "doble imposición".

La mencionada reserva podrá implicar, en ciertos casos, un significativo ahorro para los contribuyentes, si bien, habrá que evitar incurrir en situaciones de “patrimonialidad sobrevenida”, por no afectar los excesos de tesorería a la actividad de la compañía ¹².

Los **requisitos** que se establecen para poder aplicar la citada reducción en la base imponible, son los siguientes:

- ✓ El incremento de los FFPP ha de **mantenerse**¹³ durante un plazo de 5 años desde el cierre del periodo impositivo al que corresponda esta reducción.
- ✓ Dotar una reserva por el importe de la reducción aplicada, la cual, deberá de estar debidamente identificada y separada en el balance de la entidad.
- ✓ La citada reserva será indisponible¹⁴ por el plazo de los 5 años.
- ✓ El derecho a la reducción está **limitada** al 10% de la **base imponible positiva del periodo impositivo previa** a (i) la integración a determinados activos por impuesto diferido¹⁵ y (ii) a la compensación de Bases Imponibles Negativas (BIN).

En caso de **insuficiencia de base imponible** para aplicar la citada reducción, las cantidades pendientes podrán ser compensadas en los 2 periodos impositivos inmediatos y siguientes al que se haya generado la reducción, e incluso, conjuntamente con la reducción que pudiera corresponder en el periodo impositivo

¹² La citada reducción es aplicable para todos aquellos contribuyentes que tributen al tipo general del impuesto establecido en el artículo 29.1 y 6 de la Ley, es decir, quedan excluidas aquellas entidades a las que le sean de aplicación algún tipo impositivo especial, como por ejemplo, las sociedades cooperativas, entidades sin fines lucrativos, sociedades de inversión de capital variables, etc., salvo las entidades crédito y las del sector de hidrocarburos, que sí podrán aplicarlas.

¹³ Salvo por la existencia de pérdidas contables en la entidad.

¹⁴ No se entenderá que se ha dispuesto la reserva en los casos de: (i) separación del socio, (ii) por operaciones acogidas al Capítulo VII del Título VII de esta Ley, o (iii) en virtud de una obligación de carácter legal.

¹⁵ La integración de determinados activos por impuesto diferido son objeto de comentario en el apartado correspondiente a *«Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos»*.

que es objeto de recuperación (respetando siempre el límite previsto del 10% de la base imponible positiva previa de cada período impositivo).

Se entenderá como **incremento de los FFPP** la diferencia positiva entre los fondos propios al cierre del ejercicio (sin incluir el resultado del ejercicio) menos los fondos propios al inicio del ejercicio (sin incluir el resultado del ejercicio anterior).

A estos efectos, no se tendrán en cuenta como FFPP, los siguientes:

- (i) las aportaciones de los socios,
- (ii) las ampliaciones de capital o de fondos por compensación de créditos,
- (iii) las ampliaciones de fondos por operaciones realizadas con acciones propias o de reestructuración,
- (iv) las reservas de carácter legal o estatutario,
- (v) las reservas indisponibles que se doten por lo dispuesto en esta la Ley,
- (vi) las variaciones en activos por impuesto diferido derivadas de una disminución o aumento del tipo de gravamen del IS, y,
- (vii) las que correspondan por la emisión de instrumentos financieros compuestos (híbridos).

Ninguna de las citadas partidas se tomará en cuenta para determinar si se cumple el requisito de mantenimiento de los FFPP en los períodos impositivos siguientes.

El incumplimiento de alguno de los requisitos conllevará la oportuna regularización de las cantidades indebidamente reducidas, junto con los intereses de demora, en el período impositivo en el que acontezca el citado incumplimiento.

Comentarios LIFE:

*Como se puede comprobar, a efectos prácticos el cómputo de la diferencia de FFPP vendrá determinada por el **beneficio contable del ejercicio anterior**, y sobre este importe se aplicará el 10%, que será el importe de la reducción susceptible de aplicar en el IS, pudiéndose aplicar siempre que exista base imponible positiva previa y con el límite de su 10%.*

A continuación se acompaña un ejemplo práctico del funcionamiento de la reducción derivada de la Reserva de Capitalización, en el que se puede observar que la reducción susceptible de aplicar en un periodo impositivo pivota sobre el beneficio contable del ejercicio anterior.

	2014	2015	2016	2017
Capital Social	500	500	500	500
Rvas Voluntarias	200	210	195	245
PyG ejercicio	10	-15	50	5
Fondos Propios	700	710	695	745
Dif. positiva Fondos Propios		10	-15	50
Base reducción (10%*Dif positiva)		1	NO	5

Aquellas entidades que estuvieran sopesando la posibilidad de aplicar la citada reducción en el ejercicio 2015, ante las expectativas de un beneficio contable significativo procedente del ejercicio 2014, podría ser interesante que en el ejercicio 2014 la entidad distribuyera dividendos a sus socios, dado que en caso de aplicar la citada reducción la sociedad estaría obligada durante 5 años al mantenimiento del incremento de sus fondos propios, impidiendo la distribución futura de dividendos en los próximos 5 años siguientes.

Asimismo, el reparto de dividendos en el ejercicio 2014 permitirá igualmente incrementar la posibilidad de aplicar la reducción en el año 2016.

Asimismo, y cumpliendo ciertos condicionantes, cabría sopesar la posibilidad de registrar contablemente en el ejercicio activos por impuestos diferidos -derivados del registro de BIN de ejercicios anteriores, de créditos fiscales, o derivadas de créditos morosos no deducibles fiscalmente (activos por diferencias temporarias deducibles)-, al objeto de incrementar el beneficio contable de la compañía y la base sobre la que aplicar la reducción en el ejercicio 2015, ya que, el ingreso a contabilizar por el registro de los citados activos no supondría tributación alguna en el IS-2014, dado que la cuenta 630 debe ser objeto de eliminación en la liquidación del IS a través del correspondiente ajuste a la base imponible.

7. COMPENSACIÓN DE LAS BASES IMPONIBLES NEGATIVAS (BIN)

En relación a las modificaciones referentes a las compensaciones por BIN, debemos distinguir las novedades que afectan a partir de los periodos impositivos iniciados a partir del **01-01-2015** de aquellas otras que serán aplicables en los periodos impositivos iniciados a partir del **01-01-2016**, así como el régimen aplicable para ejercicios iniciados a partir de **01-01-2017**.

7.1. Novedades que afectan a las BIN en periodos impositivos iniciados desde el 01-01-2015:

7.1.1. Se suprime la limitación temporal de compensación de BIN, que hasta 31-12-2014 estaba fijada en 18 años. En consecuencia, a partir de 1-1-2015 no existe un plazo de caducidad de las BIN, las cuales se podrán compensar de forma indefinida.

7.1.2. Se endurecen los supuestos de compensación de BIN existentes en sociedades adquiridas, cuando éstas estuvieran inactivas, o cuando estando activas se hubieran utilizado para canalizar o desviar operaciones realizadas por la adquirente -si la adquirente y la adquirida tuvieran asignado un grupo diferente en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas-.

7.1.3. Se amplía el derecho de la Administración para comprobar o **investigar** las BIN pendientes de compensación, las cuales, **prescribirá a los 10 años** a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo de presentación de la autoliquidación del IS que generó el derecho a su compensación.

Transcurrido el plazo de los 10 años para comprobar o investigar, el contribuyente deberá acreditar la BIN cuya compensación pretenda compensar, así como su cuantía, mediante la exhibición de: (i) la autoliquidación del IS, (ii) los libros oficiales de contabilidad, y (iii) la acreditación del depósito de las Cuentas Anuales (CCAA) en el Registro Mercantil durante los citados 10 años.

7.1.4. En los periodos impositivos iniciados a partir del 01-01-2015, sigue vigente la limitación de las BIN existente para las entidades, en función de su cifra de negocios (INCN¹⁶), en los siguientes términos:

- INCN > 20M€: No hay limitación a compensación de BIN
- INCN > 20 < 60 M€: Compensación limitada al 50% de la BI previa.
- INCN > 60M€: compensación limitada al 25% de la BI previa.

7.2. Novedades que afectan a las BIN en periodos impositivos iniciados desde el 01-01-2016:

7.2.1. Las BIN pendientes de compensar sólo podrán ser compensadas con el límite del 60%¹⁷ de la base imponible positiva previa a la reserva de capitalización, con un mínimo de **1 millón de euros**.

Ello implicará que siempre existirá una base positiva, que con toda probabilidad dará lugar a una cuota a ingresar (salvo que la misma fuera objeto de minoración por deducciones, en caso de ser aplicables).

7.2.2. El límite anterior no se aplicará a la parte de la renta derivada de quitas o esperas por acuerdos con acreedores¹⁸ (y en consecuencia, las BIN que se compensen con las rentas de quitas y esperas no se computarán para el límite mínimo de 1 millón de euros).

7.2.3. Tampoco se aplicará el límite en el período impositivo en que se produzca la extinción de la entidad (salvo en caso de extinción por reestructuración acogida al régimen especial).

¹⁶ INCN = Importe Neto de la Cifra de Negocios.

¹⁷ El porcentaje del 60% ha sido fijado por Ley de Presupuestos Generales del Estado, Ley 37/2014, de 26 de diciembre (BOE 30 diciembre), subsanando el error que figuraba en la D.Tª.36ª de la Ley 27/2014, donde se indicaba un porcentaje del 70%.

¹⁸ No se especifica que los acuerdos deban alcanzarse al amparo de la Ley Concursal.

7.2.4. Si el periodo impositivo del contribuyente fuera inferior al año, el importe mínimo del millón de euros se aplicará de forma proporcional al año.

7.2.5. Las entidades de nueva creación constituidas a partir del 01-01-2015, no aplicarán el límite en los 3 primeros periodos impositivos en que se genere una base imponible positiva previa a su compensación.

7.2.6. Tampoco será de aplicación la limitación respecto de las respecto las rentas positivas procedentes de las reversiones por pérdida del deterioro de valor de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades (artículo 12.3 de la Ley IS anterior), si la BIN que se pretende compensar fue consecuencia, al menos en un 90% de la pérdida cuyo deterioro es objeto de reversión¹⁹. En caso de que existieran BIN generadas en varios periodos impositivos, este requisito se podría cumplir mediante el cómputo agregado del conjunto de los gastos deducibles en dichos periodos impositivos.

7.3. Novedades que afectan a las BIN en periodos impositivos iniciados desde el 01-01-2017:

7.3.1. Las BIN pendientes de compensar sólo podrán ser compensadas con el límite del 70% de la base imponible positiva previa a la reserva de capitalización, y con un mínimo de 1 millón de euros.

7.3.2. A partir de 1-1-2017 resultan igualmente de aplicación lo indicado en los puntos 7.2.2. a 7.2.6, anteriores.

Comentarios LIFE:

Recomendamos que todas las compañías que arrastren BIN procedentes de ejercicios anteriores comprueben si cuentan con las correspondiente acreditación documental exigida a partir de 1-1-2015, en concreto, con la copia de las declaraciones del IS, los libros oficiales de

¹⁹ Precepto que limita la aplicación prácticamente a las sociedad «holding» puras.

contabilidad, así como con la justificación del depósito de las CCAA desde el año en que se generó la BIN²⁰, respecto de aquellas BIN que fueran que estuvieran comprendidas entre los años 1997 y 2004, respectivamente.

Para la debida acreditación de las BIN generadas dentro de los 10 últimos años (ejercicios iniciados a partir de 1-1-2005 -período no prescrito a efectos de comprobación de BIN-), deberá contarse con la acreditación documental de ingresos, gastos y todos los justificantes contables y bancarios.

El período de prescripción sigue siendo de 4 años, pero la Administración podrá comprobar las BIN de los 10 últimos años, y si bien no podrá regularizar los ejercicios prescritos, sí podrá impedir la compensación de BIN cuya deducibilidad no se acredite oportunamente, conforme a la doctrina del Tribunal Supremo al respecto.

8. NUEVOS TIPOS IMPOSITIVOS APLICABLES EN EL IS.

A continuación destacamos los nuevos tipos impositivos aplicables en el IS para los periodos impositivos iniciados a partir del **01-01-2014**, **01-01-2015** y **01-01-2016**:

Categoría de contribuyentes		Períodos impositivos iniciados a partir de:		
		01/01/2014	01/01/2015	01/01/2016
Régimen general		30%	28%	25%
Empresas Reducida Dimensión (INCN < 10M€)	Hasta 300.000€	25%	25%	25%
	Resto	30%	28%	
Entidades nueva creación	Hasta 300.000€	15%	15%	15%
	Resto	20%		
PYMES con creación empleo (INCN < 5M y plantilla < 25)	Hasta 300.000€	20%	25%	25%
	Resto	25%		
Entidades de crédito		30%	30%	30%

Las entidades de nueva creación constituidas entre el 01-01-2013 y 31-12-2014 tributarán con arreglo a lo dispuesto en la Disp.T.19^a de la anterior Ley del IS, y aquellas entidades que

²⁰ Dado que la fecha de mantenimiento de documentación de libros oficiales y de documentación contable que exige la Ley del IS desde 1-1-2015 excede de la que es mercantilmente obligatoria al momento actual, recomendamos que las compañías que no tengan en su poder copia de las CCAA de los ejercicios concernidos (con existencia de BIN), soliciten al Registro Mercantil, a la mayor brevedad, copia de dicha documentación, al objeto de acreditar la buena fe, llegado el caso de una inspección.

estuvieran aplicando el tipo reducido por mantenimiento o creación de empleo seguirán condicionadas a los requisitos establecidos en la Disp.T.12ª de la anterior Ley del IS.

Comentarios LIFE:

Como se puede observar, los tipos impositivos del IS tienden a igualarse a partir del ejercicio 2017 al tipo único del 25%, sin distinguir el tipo de entidad.

En el ejercicio 2014 será el último año en el que se pueda aplicar el tipo impositivo reducido (20% y 25%) «por mantenimiento o creación de empleo», lo que invita a adelantar ingresos, para aplicar el tipo reducido, para aquellas entidades que cumplan los requisitos para su aplicación.

9. PAGOS FRACCIONADOS A CUENTA DEL IS.

Aquellos contribuyentes que calculen los pagos fraccionados en función de la cuota íntegra de su última autoliquidación presentada, seguirán aplicando el tipo fijo del 18% sobre la misma, no existiendo modificación alguna al respecto.

Por el contrario, aquellos contribuyentes que calculen los pagos fraccionados a cuenta del IS en función de la base imponible del período de los 3, 9 y 11 primeros meses del año, deberán aplicar las siguientes reglas, en función del período impositivo respecto del que efectúen el pago fraccionado. Así, debemos distinguir:

9.1. Pagos fraccionados a realizar en los períodos impositivos iniciados a partir del 01-01-2015:

Se mantienen prácticamente las mismas medidas «recaudatorias» que venían siendo de aplicación en el ejercicio 2014, y en concreto, las siguientes:

9.1.1. Deberán calcular obligatoriamente los pagos fraccionados mediante esta modalidad aquellos contribuyentes cuyo INCN hubiera excedido de 6 millones²¹ de euros.

9.1.2. Se mantiene el cálculo del pago fraccionado mínimo del 12% del resultado positivo de la cuenta de PyG para aquellos contribuyentes con un volumen de operación superior a 20 Millones de euros.

En dicho resultado no se tendrá en cuenta el correspondiente a operaciones de quita o espera consecuencia de acuerdos de acreedores del contribuyente, debiendo incluirse en el resultado la parte proporcional que deba integrarse en la base imponible del período impositivo.

9.1.3. Se seguirán integrando en la base del pago fraccionado el 25% de los dividendos que se correspondan con participaciones en entidades no residentes, así como el 100% de todos los dividendos que correspondan de participaciones en entidades residentes en las que se participe, al menos, en un 5%, o su coste de adquisición supere los 20 millones de euros.

9.1.4. Se seguirán aplicando los incrementos en los tipos de gravamen en función del volumen de operaciones para cada contribuyente, es decir:

- 5/7 del tipo impositivo redondeado por defecto para INCN <10M,
- 15/20 del tipo impositivo redondeado por exceso para INCN >10M e <20M,
- 17/20 del tipo impositivo redondeado por exceso para INCN >20M e <60M, y,
- 19/20 del tipo impositivo redondeado por exceso para INCN >60M.

9.1.5. Los tipos de gravamen a aplicar serán los indicados en el punto 8 anterior.

9.1.6. Para la cuantificación de la base del pago fraccionado se seguirá aplicando la limitación a la compensación del 50% de BIN para contribuyentes cuyo INCN > 20 millones, y del 25% para contribuyentes cuyo INCN > 60 millones de euros.

²¹ Se redondea el importe de 6.010.121,04 euros a 6 Millones de euros.

Se acompaña como **Anexo II** una **tabla resumen del cálculo del pago fraccionado para el ejercicio 2015**.

9.2. Pagos fraccionados a realizar en los períodos impositivos iniciados a partir del 01-01-2016:

9.2.1. Desaparecen las medidas «*recaudatorias*» vigentes en la actualidad, por lo que desaparece el pago fraccionado mínimo del 12%.

9.2.2. El tipo impositivo general de gravamen aplicable al pago fraccionado del IS por todas las compañías será del 17% (5/7 sobre 25 %, redondeado por defecto), salvo las entidades de nueva creación constituidas a partir del 01-01-2015, cuyo tipo aplicable al pago fraccionado será del 10% (5/7 sobre 15%, redondeado por defecto).

10. EXENCIONES PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN DE DIVIDENDOS Y DE LAS RENTAS DERIVADAS DE LA TRANSMISIÓN DE VALORES REPRESENTATIVOS DE LOS FONDOS PROPIOS DE ENTIDADES RESIDENTES Y NO RESIDENTES.

Con efecto para los períodos impositivos iniciados a partir del **01-01-2015**, se suprimen las deducciones aplicables en la cuota del IS que venían reguladas en la Ley para evitar la doble imposición por dividendos y plusvalías obtenidas en la transmisión de acciones/participaciones²², sustituyéndose por la **exención en la base imponible**, más acorde con las medidas adoptadas por los países de nuestro entorno.

Las modificaciones más significativas y los nuevos requisitos exigibles para la aplicación de la exención en la base del impuesto por las rentas procedentes de dividendos y de rentas (plusvalías) derivadas de la transmisión de participaciones en entidades residentes y no residentes son las siguientes:

²² No obstante, se mantiene un régimen transitorio para situaciones anteriores.

10.1. DIVIDENDOS O PARTICIPACIONES EN BENEFICIOS DE ENTIDADES EXENTAS:

10.1.1. Estarán exentos los dividendos procedentes de entidades cuyo coste de adquisición sea superior a 20 Millones de euros (novedad), o respecto de los que se detente una participación mínima del 5%, debiendo haberse mantenido la participación durante el año anterior a la fecha en que el dividendo sea exigible -si bien el período de mantenimiento puede completarse *a posteriori*, es decir, tras haber percibido el dividendo-.

10.1.2. Aquellas entidades que no cumplan con los requisitos anteriores, se integrarán en la base del impuesto, sin la aplicación de ningún incentivo fiscal, al haber desaparecido la deducción por doble imposición existente para participaciones inferiores al 5% en el capital²³.

10.1.3. Para que la exención sea aplicable a los dividendos procedentes de entidades no residentes, la entidad pagadora deberá estar sujeta y no exenta por un impuesto extranjero análogo al IS a un tipo nominal de, al menos, el 10%. Este requisito se entenderá cumplido cuando exista Convenio de Doble Imposición con cláusula de intercambio de información. Este requisito se podrá cumplir en la entidad filial de la entidad no residente, si el dividendo procede de la entidad filial.

10.1.4. En el caso de cadenas de sociedades, se establece una regla especial para aquellos dividendos que procedan de las filiales de la entidad participada, cuando tales dividendos (u otras rentas derivadas de la transmisión) representen en más del 70 por ciento de los ingresos de la entidad participada. Así, se exige que el contribuyente obtenga una participación indirecta en las referidas filiales (de al menos, el 5%), salvo que tales dividendos a percibir no hayan gozado de exención o deducción por doble imposición en la entidad participada o en las filiales.

10.1.5. La exención será parcial si los dividendos a distribuir por la entidad participada proceden de sus entidades filiales y no se cumplen todos los requisitos para gozar de la exención.

²³ En algunos supuestos se producirán supuestos de flagrante doble imposición.

10.1.6. No procederá la exención por la parte del dividendo cuya distribución haya generado un gasto fiscalmente deducible en la entidad pagadora²⁴.

10.1.7. Tendrán la consideración de dividendos exento las retribuciones correspondientes a los préstamos participativos procedente de entidades vinculadas, en concordancia con la no deducibilidad de los intereses en el IS para la entidad pagadora por tales retribuciones (ver apartado de los «Gastos No Deducibles»).

10.2. EXENCIÓN DE LA RENTA POSITIVA OBTENIDA EN LA TRANSMISIÓN DE LA PARTICIPACIÓN.

10.2.1. Para la aplicación de la exención de la renta positiva generada en la transmisión se establecen prácticamente los mismos requisitos que los establecidos para los dividendos, respecto el porcentaje mínimo o valor de adquisición, mantenimiento del año, reglas especiales de rentas procedentes de filiales, tributación mínima de la entidad no residente, etc, si bien, se puntualiza que la sociedad participada (en caso de no ser residente) debe haber aplicado un tipo nominal de al menos el 10% en todos y cada uno de los ejercicios de mantenimiento de la participación, matiz que endurece la aplicación de la exención para este tipo de rentas.

10.2.2. En el caso en que el tipo nominal de tributación de la filial no residente no se cumpla en todos y cada uno de los ejercicios de tenencia de la participación, se establecen una serie de reglas específicas para distribuir la ganancia obtenida en función del año en que se hubieran obtenido las reservas explícitas generadas por la filial.

10.2.3. Se regula un tratamiento específico para los supuestos de transmisión de participaciones que se hubieran adquirido o recibido en operaciones de reestructuración, en casos de adquisición de valores homogéneos, así como de participaciones adquiridas a entidades vinculadas, siendo imprescindible, en algunos

²⁴ Véanse productos que son calificados como dividendos para la sociedad receptora, y como intereses “deducibles” para la entidad pagadora de la renta.

casos, determinar el «valor de mercado de la participación en el momento de su adquisición»²⁵.

10.2.4. En los casos de transmisión de participaciones que generen rentas negativas (pérdidas), se mantiene la obligación de minorar tales rentas negativas en el importe de los dividendos percibidos desde el año 2009, siempre que los mismos hubieran generado el derecho a la exención o deducción por doble imposición (al igual que en la deducción por doble imposición de dividendos internacional).

10.2.5. No se aplicará la exención a la renta generada en la transmisión de la participación en sociedades patrimoniales o en Agrupaciones de Interés Económico (AIE) en la parte que exceda del incremento de reservas durante el tiempo de tenencia de la participación²⁶.

10.2.6. No se aplicación la exención a la renta generada en la transmisión de filiales no residentes sujetas al régimen de Transparencia Fiscal Internacional (TFI), cuando al menos el 15% de sus rentas queden sometidas a dicho régimen.

10.3. REGLAS COMUNES A LA EXENCIÓN POR DIVIDENDOS Y POR RENTAS POSITIVAS DERIVADAS DE LA TRANSMISIÓN DE LA PARTICIPACIÓN.

10.3.1. Las deducciones pendientes de aplicación al comienzo del periodo impositivo iniciado a partir del 01-01-2015, podrán ser compensadas en los siguientes periodos impositivos siguientes sin plazo de caducidad.

10.3.2. Se mantiene el derecho a la aplicación de la deducción por doble imposición generada y no materializada, pendiente de aplicación en los periodos impositivos siguientes, por aplicación del artículo 30.4.e) y 30.6 de la anterior Ley del IS, en

²⁵ Es imprescindible, en consecuencia, planificar adecuadamente los procesos de reestructuración.

²⁶ Es decir, no se aplica la exención respecto de las "plusvalías latentes", en el caso de transmisión de participaciones en sociedades patrimoniales o AIE.

relación a las adquisiciones realizadas con anterioridad al 01-01-2015, las cuales podrán aplicarse en los términos establecidos en su régimen transitorio.

10.3.3. En ningún caso se aplicará la exención cuando la entidad participada sea residente en un país o territorio calificado como paraíso fiscal, excepto si reside en un estado miembro de la UE y el contribuyente acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y además realiza actividad económica.

10.3.4. No se aplicará el régimen de exención por las rentas obtenidas por Uniones Temporales de Empresas (UTE) o AIE (españolas o europeas) cuando al menos uno de sus socios sea una persona física.

11. EXENCIÓN POR LAS RENTAS OBTENIDAS POR ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES.

Para los periodos impositivos iniciados a partir del **01-01-2015**, en relación a la regulación de las rentas obtenidas por medio de un establecimiento permanente en el extranjero, se incorporan, entre otras novedades, el requisito de tributación mínima en el extranjero del 10 por ciento y se amplía el concepto de renta y el de establecimiento permanente.

12. IMPUTACIÓN TEMPORAL. INSCRIPCIÓN CONTABLE DE INGRESOS Y GASTOS.

Destacamos las novedades más significativas en relación a los criterios de imputación temporal en el IS, con efecto para los periodos impositivos iniciados a partir del **01-01-2015**:

12.1. Se matiza que los cargos y abonos a partidas de reservas registrados como consecuencia de cambios de criterios contables se integrarán en la base imponible del período impositivo en que se realicen, si bien, no se integrarán en la citada base imponible cuando en periodos impositivos anteriores ya fueron integrados por formar parte de la cuenta de pérdidas y ganancias.

En consecuencia, tampoco se integrarán en la base imponible los ingresos y los gastos que sean nuevamente objeto de contabilización con ocasión de su devengo.

12.2. En las operaciones a plazo o con precio aplazado, la imputación a la base imponible se efectuará a medida que se produzca la **exigibilidad de los respectivos cobros** (antes se incorporaban conforme el criterio efectivo de cobro).

Las operaciones a plazo o con precio aplazado realizadas en los periodos impositivos anteriores al 01-01-2015 se seguirán integrando de acuerdo con el régimen fiscal anterior, aún cuando se imputen en periodos impositivos posteriores al 01-01-2015.

Se matiza que las cantidades que aún no se hayan integrado en la base imponible no podrán ser objeto de deterioro, hasta que se integren en la base imponible.

12.3. No serán fiscalmente deducibles las rentas negativas generadas en la transmisión de elementos del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, inmovilizado intangible y valores representativos de deuda, cuando el adquirente sea una entidad del grupo.

La renta negativa podrá ser deducible en el momento en que el transmitente o el adquirente deje de estar vinculado, o cuando se de de baja el elemento patrimonial por parte del adquirente, o cuando se transmita a un tercero ajeno a la vinculación existente.

Como excepción, en el caso de transmisión de elementos patrimoniales amortizables a entidades del grupo, la renta negativa se integrarán con carácter previo a las anteriores circunstancias, en los periodos impositivos que restaran de vida útil.

12.4. Se establece una regla especial de imputación (diferimiento) de las rentas negativas generadas en la transmisión a entidades del grupo de: (i) valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades a vinculados, y (ii) de establecimientos permanentes (EP).

La imputación de la renta negativa quedará diferida al momento en que tenga lugar la venta de la participación o del EP, o al momento en que la entidad transmitente y adquirente dejen de formar parte del mismo grupo.

La imputación de la renta negativa se efectuará minorada en la renta positiva generada en la transmisión. La minoración de la renta positiva no se producirá si se prueba que esas rentas han tributado efectivamente a un tipo de gravamen de al menos el 10%²⁷.

12.5. La integración de activos por impuesto diferido que establece la Ley del IS en relación a deterioros de créditos morosos (principalmente de entidades de crédito) y de aportaciones a sistemas de previsión social²⁸, con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir del **01-01-2016**, se deberán integrar con el límite del 70% de la base imponible positiva previa a su integración, a la aplicación de las reservas de capitalización y a la compensación de las BIN. Entendemos que este precepto precisa del correspondiente reajuste técnico, en la medida en que la LPGE para 2015 ha modificado el porcentaje indicando que la limitación a la compensación de BIN para el ejercicio 2016 al 60% (al haber modificado la D.T.36ª Ley 27/2014).

Para los periodos impositivos iniciado a partir del 01-01-2015, se mantiene su integración total sobre el límite de la base imponible positiva previa a su integración y a la compensación de las BIN, con los límites mencionados a la compensación de BIN.

²⁷ Entendemos que se refiere a una previa transmisión.

²⁸ Inicialmente la reversión de los activos por impuesto diferido se integraban en su integridad en forma de ajuste negativo, posteriormente se limitó su aplicación, condicionándolo a la existencia de bases imponibles positivas suficientes para absorber el ajuste (Real Decreto-Ley 14/2013), y en la actualidad (Ley 28/2014), siguiendo la misma línea, se limita a la nueva aplicación de BINs (es decir, 70% de la base imponible positiva previa a la compensación).

12.6. El ingreso correspondiente al registro contable de quitas y esperas consecuencia de la aplicación de la Ley Concursal se imputará en la base imponible del deudor a medida que proceda registrar con posterioridad los gastos financieros derivados de la nueva deuda, y hasta el límite del citado ingreso. Si el importe del ingreso fuera superior al del gasto financiero, la imputación del ingreso de la quita y espera se efectuará de forma proporcional a los gastos financieros totales.

13. OTRAS NOVEDADES QUE AFECTAN A LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO.

De forma resumida apuntamos algunas de las modificaciones (las más significativas, a nuestro juicio) que afectan al cálculo de la base imponible del IS, para los periodos impositivos iniciados a partir del **01-01-2015**.

13.1. Se introduce un nuevo concepto de **Sociedad Patrimonial** en la Ley del IS, cuya actividad consiste principalmente en la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario, y por lo tanto, no realiza actividad económica alguna.

Aquellas entidades que tengan tal consideración no podrán aplicar determinados beneficios fiscales, como por ejemplo, (i) sus socios no podrán aplicar la exención por en la transmisión de la participación en la parte de la renta que exceda de las reservas generadas, o, (ii) la propia sociedad no podrá aplicar los incentivos fiscales de las entidades de reducida dimensión.

13.2. En relación a las reglas generales y especiales de valoración en los supuestos de transmisiones lucrativas y societarias, destacamos la **eliminación de los coeficientes de actualización** -que corregían el efecto producido por la inflación en la transmisión de inmuebles- establecidos para las rentas positivas de elementos patrimoniales del activo fijo, o activos no corrientes mantenidos para la venta, que tuvieran la calificación de **bienes inmuebles**²⁹.

²⁹ Lo cierto es que esta medida ha terminado beneficiando -en contra de lo previsto en su momento- a quienes se acogieron a la última actualización de balances, quien han podido ver actualizado su valor de adquisición.

13.3. En relación al régimen fiscal de las **operaciones vinculadas**, destacamos las más significativas:

- No operan las normas de vinculación en la fijación de la retribución de consejeros y administradores por el ejercicio de sus funciones.
- Se reduce el perímetro de vinculación, al incrementarse el porcentaje exigido para determinar la existencia de vinculación en las relaciones “socio-sociedad” del 5% actual, hasta el 25%.
- Se elimina la jerarquía de métodos de valoración para determinar el valor de mercado.
- Se simplifican las obligaciones de documentación de OOVV, atendiendo a principios de proporcionalidad y suficiencia.
- Se establece un contenido «simplificado» para vinculadas cuyo INCN sea inferior a 45 millones de euros (con excepciones en caso de relaciones con personas sometidas al régimen de módulos, transmisiones de negocios, transmisión de participaciones no cotizadas, inmuebles, activos intangibles y operaciones con paraísos fiscales).
- Documentación específica no exigible para grupos fiscales (salvo en caso de cesión de intangibles), operaciones con AIE, UTE, OPV y OPAS, así como operaciones realizadas con la misma persona o entidad vinculada cuando el importe de la contraprestación del conjunto de operaciones no supere los 250.000 euros, conforme a valor de mercado.
- En las sociedades profesionales, se considera que el valor convenido coincide con el valor de mercado si:
 - Más del 75% de los ingresos de la entidad proceden de actividades profesionales y cuenta con medios personales y materiales adecuados para el desarrollo de la actividad.
 - La retribución a la totalidad de los socios profesionales por la prestación de servicios no es inferior al 75% (antes 85%) del resultado previo a dicha retribución.
 - La retribución de cada socio (individualmente considerado) en función de la contribución a la marcha de la entidad excede de 1,5 veces el salario medio de asalariados con funciones análogas, y, a falta de éstos, no es inferior a 5 veces el IPREM.

- Se establece que en el caso de APAS, es posible la aplicación retroactiva sobre operaciones de períodos impositivos no prescritos.
- Se elimina la posibilidad de «ajuste secundario» cuando se produzca la restitución patrimonial.
- Imposibilidad de aplicar la Tasación Pericial Contradictoria.
- Se reduce el régimen sancionador.
- El valor de mercado a efectos de IS, IRPF e IRNR no produce efectos e otros impuestos, salvo disposición expresa en contrario (y viceversa).
- Las operaciones realizadas con personas o entidades residentes en paraísos fiscales se valorarán siempre a “valor de mercado”, aunque ello suponga una menor tributación que si se hubiera declarado por otro importe.

14. DEDUCCIONES PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL.

Con efecto para los períodos impositivos iniciados a partir del **01-01-2015**, se regulan los requisitos para aplicar la deducción por doble imposición internacional, por el impuesto soportado por el contribuyente en el extranjero, así como por los dividendos y participaciones en beneficios, a través del tradicional método de imputación.

14.1. Estas deducciones sólo se aplicarán en el caso de que no fuera posible la aplicación de la exención en la base imponible ya citada, pues en caso de operar la exención ya no sería posible aplicar la actual deducción.

14.2. Se suprime el límite temporal para la compensación de las deducciones pendientes de compensar por insuficiencia de cuota.

14.3. Se amplía el derecho de la Administración para comprobar las deducciones pendientes de compensación (por todas las deducciones que fueran aplicables en el IS), que **prescribirán a los 10 años** a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo de presentación de la autoliquidación del IS que generó el derecho a su compensación. Transcurrido el plazo de los 10 años para comprobar, el contribuyente

deberá acreditar las deducciones que resulten procedentes, así como su cuantía, mediante la exhibición de la autoliquidación del IS y de la contabilidad, con la acreditación de su depósito en el Registro Mercantil.

14.4. Novedades más relevantes en relación a la Deducción por el impuesto soportado por el contribuyente: Se permite la deducibilidad de la parte del gasto satisfecho en el extranjero en caso de que no hubiera sido objeto de deducción, siempre que corresponda con la realización de actividades económicas en el extranjero.

14.5. Novedades más relevantes en relación a la Deducción por los dividendos y participaciones en beneficios:

- Los dividendos pueden proceder de participaciones con un valor de adquisición superior a 20 Millones de euros, y el requisito de mantenimiento de manera ininterrumpida durante un año se puede cumplir por medio de otra entidad del grupo.
- Se establecen unas reglas especiales en los caso de rentas negativas por transmisión de participaciones en las que previamente hubieran sido transmitidas por otra entidad vinculada, así como, por la transmisión sucesivas de valores homogéneos, en la que la citada renta negativa se minorará por las rentas positivas integradas por la entidad vinculada y que hubieran gozado de exención.

15. DEDUCCIÓN PARA LA CORRECCIÓN DE LOS AJUSTES EXTRACONTABLES POSITIVOS REALIZADOS EN LOS EJERCICIOS 2013 Y 2014 POR EL 30% DE LA AMORTIZACIÓN CONTABLE.

En los ejercicios 2013 y/o 2014 algunos contribuyentes vieron limitado el derecho a la deducción de amortizaciones, al existir una limitación que implicaba que únicamente podían deducir en el 70% de las amortizaciones contables correspondientes a los inmovilizados materiales, intangibles y de las inversiones inmobiliarias, lo que implicaba la realización de un

ajuste extracontable positivo del restante 30% de dichas amortizaciones (como gasto fiscalmente no deducible, con carácter temporal).

Dichos contribuyentes que vieron limitado su derecho a la deducción del 30% de las amortizaciones tendrán derecho para los ejercicios iniciados a partir de 1-1-2015 a la aplicación de una deducción en la cuota íntegra de las cantidades que integren en la base imponible del impuesto con motivo de la reversión del ajuste que realicen en períodos impositivos iniciados a partir del 01-01-2015.

La razón de esta deducción responde a la compensación del efecto que se produce por la reducción de los tipos de gravamen en los ejercicios iniciados a partir del 2015, que de no compensarse, supondría un trato discriminatorio para los contribuyentes que no pudieron deducir gastos de amortización cuando tenían que haberlos deducido a un tipo del 30%, y ahora los tienen que revertir a un tipo inferior (28% ó 25%, en su caso).

En consecuencia, la deducción que se crea al efecto, es la siguiente:

Períod. Impos. Iniciados > :	
01/01/2015	01/01/2016
2%	5%

Las deducciones no aplicables por insuficiencia de cuota podrán deducirse en los períodos impositivos siguientes.

Comentario LIFE:

Habrá que prestar atención a la adecuada coordinación entre la reversión de los citados ajustes extracontables efectuados en los ejercicios 2013 y/o 2014, y la regularización que proceda por aplicación de los nuevos coeficientes lineales de amortización a los que hemos hecho referencia en el punto 3 de las presentes notas.

16. OTRAS DEDUCCIONES APLICABLES EN LA CUOTA DEL IS.

A continuación se citan las novedades más significativas en materia de deducciones en el IS, con efecto para los períodos impositivos iniciados a partir del **01-01-2015**:

16.1. Deducción I+D+i: La base de la deducción ya no se minorará en el 65% de las subvenciones percibidas, y se modifican, a la baja, los porcentajes de deducción aplicables para la deducción de I+D.

16.2. Se crea una nueva deducción: Deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales, suprimiéndose la deducción por inversiones de producciones cinematográficas que venía existiendo.

16.3. Se suprimen las siguientes deducciones:

- ❖ Deducción por inversión de beneficios.
- ❖ Deducción por inversiones medioambientales.
- ❖ Deducción por gastos de formación profesional.
- ❖ Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, si bien se establece un régimen transitorio para las operaciones a plazos o con precio aplazado.

Las deducciones pendientes de aplicación por estos conceptos al comienzo del periodo impositivo iniciado a partir del 01-01-2015 podrán ser compensadas en los siguientes períodos impositivos en el plazo de caducidad y con los límites y condiciones que fueran aplicables en su momento.

17. IMPRESCRIPTIBILIDAD DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PARA REGULARIZAR.

Con efecto 01-01-2015, aplicable incluso para aquellos procedimientos en curso iniciados con anterioridad, la Administración Tributaria podrá regularizar los importes correspondientes a aquellas partidas que se integren en la base imponible de los períodos impositivos objeto de comprobación, aun cuando los mismos deriven de operaciones realizadas en ejercicios prescritos, y si bien tienen vedado el derecho a liquidar los ejercicios prescritos, sí se les otorga la prerrogativa (tal como consta en el Proyecto de Ley de reforma de la LGT) de regularizar los efectos que dichos ajustes pudieran tener en ejercicios no prescritos. Por ejemplo, si se comprueba el IS 2006, que está prescrito, y se minoran las BIN generadas en dicho ejercicio prescrito -aunque sin posibilidad de liquidar ni de sancionar-, la aplicación de esas BIN en ejercicios no prescritos sí pudiera tener incidencia en una liquidación posterior, y dar lugar a la correspondiente regularización.

18. RÉGIMENES TRIBUTARIOS ESPECIALES.

Las modificaciones, a nuestro juicio, más relevantes en lo que a los regímenes especiales regulados en el Título VII de la Ley del IS se refiere, para los períodos impositivos iniciados a partir del **01-01-2015**, son las siguientes:

18.1. EMPRESAS DE REDUCIDA DIMENSIÓN.

18.1.1. Se suprimen determinados incentivos fiscales que venían siendo de aplicación, en concreto, la libertad de amortización para inversiones de escaso valor (siendo de aplicación con carácter general para todos los contribuyentes, tal y como se ha indicado en el apartado de las amortizaciones), la amortización de elementos patrimoniales objeto de reinversión, y la aplicación del tipo de gravamen especial, el cual, será único a partir para los períodos impositivos iniciados a partir del 01-01-2016 (25%).

18.1.2. Como novedad más relevante cabe destacar la **creación de la RESERVA DE NIVELACIÓN DE BASESE IMPONIBLES**, la cual permite minorar la base imponible positiva del ejercicio hasta un **10%**, con el **límite de un millón de euros**³⁰.

La deducción tiene por objeto el adelantamiento del derecho a la aplicación de BIN, en el caso en que éstas se produjeran en los 5 años inmediatos y sucesivos, concediendo un diferimiento en el pago del IS³¹.

Las cantidades minoradas en un periodo impositivo **se deberán integrar en los 5 años inmediatos y sucesivos**, en el siguiente orden:

- i. A medida que el contribuyente vaya obteniendo bases imponibles negativas, hasta el importe de la misma, y/o,
- ii. En todo caso, por las cantidades que queden pendientes de integrar (si hubo alguna integración parcial conforme el punto anterior al haber existido BIN) o por el importe íntegro que fue objeto de minoración, en el 5º año inmediato y sucesivo al período que fue objeto de aplicación la citada reducción.

El único requisito que se establece es la dotación de una **reserva indisponible**³², por el importe de la minoración, que deberá mantenerse hasta el período impositivo en el que se integre el importe total de la minoración efectuada.

La reservar deberá dotarse con cargo a los resultados positivos del período impositivo en que se realice la minoración, y en caso de que no fuera posible, estará condicionada a que la misma se dote con cargo a los primeros resultados positivos de los ejercicios

³⁰ Si el periodo impositivo fuera inferior al año natural, el límite del millón de euros será la parte proporcional al año.

³¹ Es una especie de «*carry back*» existente en otros países, pero difiriendo la tributación, en lugar de llevar la pérdida actual contra una base imponible anterior, que es el efecto del «*carry back*».

³² No se entenderá que se ha dispuesto la reserva en los casos de separación del socio, por operaciones acogidas al Capítulo VII del Título VII de esta Ley, o en virtud de una obligación de carácter legal.

siguientes (dotación que deberá acordarse por la Junta de Accionistas u órgano que haga sus veces).

La reserva de nivelación es compatible con la reserva de capitalización (aplicándose en primer lugar la reserva de capitalización), y las reservas indisponibles de ambas figuras son independientes entre sí.

El importe que se pudiera reducir por la aplicación de la Reserva de Nivelación se tendrá en cuenta para el cálculo del pago fraccionado.

El incumplimiento del requisito de creación de la reserva conllevará la obligación de regularizar y devolver las cantidades minoradas³³, incrementadas en un 5%, junto con los intereses de demora, en el periodo impositivo en el que tenga lugar el incumplimiento (cuando se haya dispuesto indebidamente de la reserva dotada al efecto).

Comentarios LIFE:

La aplicación de la reserva de nivelación permitirá la posibilidad de compensar futuras BIN "hacia atrás", con el único requisito de dotar la correspondiente reserva indisponible por un plazo máximo de 5 años, resultando un incentivo fiscal muy atractivo para aquellos contribuyentes que tengan la consideración de entidad de reducida dimensión, obtengan, o no, BIN en el futuro, al suponer en todo caso un diferimiento de impuestos.

³³ La Ley cita «las cantidades que hayan sido objeto de minoración», sin mencionar acerca de las posibles adiciones que se hayan podido efectuar por existencia de BIN anteriores, por lo que en caso de ser así, se debería instar la rectificación de aquellas autoliquidaciones en las que se efectuaron las referidas adiciones.

18.2. CONSOLIDACIÓN FISCAL.

18.2.1. Se amplía y se modifica el perímetro de consolidación fiscal, permitiendo, como novedades más destacables:

- (i) la existencia como sociedad dominante una entidad no residente en el territorio español (la cual, deberá asignar a una sociedad dependiente como «sociedad representante» en España), incluso aún teniendo la residencia en el territorio del País Vasco,
- (ii) la entrada al grupo fiscal de sociedades participadas indirectamente por medio de sociedades que no pudieran formar parte del grupo fiscal,
- (iii) la entrada al grupo fiscal de establecimientos permanentes en España de entidades no residentes, ya sea, como sociedad dominante o como sociedad dependiente, y
- (iv) la inclusión de entidades de crédito al grupo fiscal, condicionando al grupo fiscal a tributar por el tipo del 30%.

18.2.2. Los acuerdos para adoptar la inclusión al régimen de consolidación fiscal se deberán adoptar en lo sucesivo por el Consejo de Administración u órgano equivalente, en lugar de por la Junta General como venía siendo habitual.

18.2.3. Resultará imprescindible que se posea la mayoría de los derechos de voto, en los requisitos establecidos para determinar si una entidad puede formar parte de un grupo fiscal.

18.2.4. Se establecen y se fijan las reglas especiales para la determinación de la base imponible del grupo fiscal, las bases imponibles de cada sociedad integrante al grupo, los efectos fiscales en los casos de extinción del grupo y las reglas especiales de incorporación de cada sociedad.

18.3 OPERACIONES DE REESTRUCTURACION.

18.3.1. El régimen especial previsto en el Título VII, Capítulo VII de la Ley (fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social a otro de la Unión Europea) **pasará a ser de aplicación «automática»**, por lo que dejará de ser un régimen opcional para el contribuyente. Si el contribuyente no desea acogerse al citado régimen tendrá que comunicarlo expresamente³⁴.

18.3.2. Los modelos de tributación de estas operaciones no sufren modificaciones significativas ni sustanciales.

18.3.3. Se puntualizan muchas cuestiones relativas a la eliminación de la doble imposición tras la realización de operaciones de reestructuración, adaptando la norma a las consultas dictas por la Dirección General de Tributos.

18.3.4. Se permite que en las operaciones de escisión y de segregación, las entidades beneficiarias de dichas operaciones puedan llevarse las bases imponibles negativas atribuibles a su negocio o actividad, lo que constituye una subrogación en el derecho a la compensación de las BIN.

18.3.5. En el caso de que la inspección considere que no existen motivos económicos válidos se corregirá exclusivamente la ventaja fiscal pretendida, no el resto de efectos.

18.3.6. Se produce la adaptación del régimen especial a la nueva exención por dividendos y rentas derivadas de la transmisión de participaciones, así como a las limitaciones a la deducibilidad de gastos financieros.

18.3.7. Se afina la regulación de la escisión parcial y financiera.

³⁴ Hasta 31-12-2014 debía “optarse” por aplicar el régimen especial. A partir de 1-1-2015 el régimen especial será el aplicable con carácter general, y en caso de no desear aplicarlo, deberá comunicarse oportunamente a la AEAT.

18.4. TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL

18.4.1. Se modifican algunos requisitos en lo referente a la imputación de las rentas procedentes de las entidades participadas residentes en territorios de baja tributación.

En Madrid, a 31 de diciembre de 2014

ANEXO I: TABLA DE AMORTIZACIÓN MÉTODO COEFICIENTE LINEAL

Tipo de elemento	Coeficiente lineal máximo	Periodo de años máximo
Obra civil		
Obra civil general	2%	100
Pavimentos	6%	34
Infraestructuras y obras mineras	7%	30
Centrales		
Centrales hidráulicas	2%	100
Centrales nucleares	3%	60
Centrales de carbón	4%	50
Centrales renovables	7%	30
Otras centrales	5%	40
Edificios		
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
Instalaciones		
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
Elementos de transporte		
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
Mobiliario y enseres		
Mobiliario	10%	20
Lencería	25%	8
Cristalería	50%	4
Útiles y herramientas	25%	8
Moldes, matrices y modelos	33%	6
Otros enseres	15%	14
Equipos electrónicos y e informáticos. Sistemas y programas		
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

