

ACCID

Associació
Catalana de
Comptabilitat i
Direcció

NOVEDADES LIS 2015 LEY 27/2014

1

José Manuel Lizanda

Impacto de la nueva LIS:

En general se reduce de forma global y progresiva (2015 y 2016) la carga impositiva.

Minoración de tributación notoria en casos tales como la exención por transmisión de participaciones >5% (incluyendo plusvalías tácitas que no han tributado) o la minoración del tipo de gravamen

Pero aumenta la tributación en otros casos como por ejemplo en dividendos de participaciones <5%, no deducibilidad de deterioros de inmovilizado e inversiones inmobiliarias o no aplicación de la depreciación monetaria en caso de transmisión de inmuebles.

Minoración de la subjetividad:

- Caso de estimaciones: deterioros o acciones sin voto.

Minoración de litigiosidad:

- Eliminación de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.

Intenta equilibrar el tratamiento fiscal de la financiación ajena y la financiación mediante fondos propios:

- Reserva de capitalización, limitación de la deducibilidad fiscal de los gastos financieros y la no deducibilidad de la retribución de préstamos participativos con empresas del grupo

El resultado contable sigue siendo el elemento nuclear de la base imponible y constituye un punto de partida clave en su determinación aunque aumentan los ajustes extracontables

El legislador intenta volver a situar a este Impuesto como elemento clave en su contribución al sostenimiento de las cargas públicas.

Ejemplo de dichas diferencias motivadas por motivos recaudatorios serían la limitación de gastos financieros por operaciones intragrupo, la no deducibilidad del deterioro o la limitación de la compensación de bases imponibles negativas.

La LIS Ley recoge criterios doctrinales y jurisprudenciales, incorpora precisiones técnicas y aclara cuestiones que generan o pueden generar una conflictividad no deseada, garantizando la transparencia y seguridad jurídica necesarias para acometer cualquier decisión de inversión.

En este ámbito **pueden mencionarse**

- **las reglas aplicables a operaciones a plazos,**
- **la no integración en la base imponible de aquellos ingresos que proceden de la reversión de gastos no deducibles o**
- **la posibilidad de aplicar parcialmente el régimen de operaciones de reestructuración.**

Como mejoras legislativas:

- Los elementos patrimoniales se valorarán de acuerdo con los criterios previstos en el Código de Comercio, corregidos por la aplicación de los preceptos establecidos en la LIS o
- En operaciones no dinerarias el resultado fiscal es la diferencia entre el valor de mercado de los elementos transmitidos y su valor fiscal

Índice de las principales novedades

- 1) En la regulación del hecho imponible:
- 2) En el ámbito de los contribuyentes,
- 3) En la base imponible:
 - a) En materia de imputación temporal
 - b) Simplificación en las tablas de amortización
 - c) No deducibilidad de los deterioros de valor de determinados elementos patrimoniales
 - d) Novedades en materia de deducibilidad de determinados gastos.
 - e) El régimen de las operaciones entre partes vinculadas
 - f) Compensación de bases imponibles negativas
- 4) Tratamiento de la doble imposición: régimen general de exención para participaciones significativas en entidades
- 5) Disminución del tipo de gravamen del Impuesto
- 6) Modificaciones en materia de incentivos fiscales
- 7) En los regímenes especiales:
 - a) Régimen de consolidación.
 - b) Régimen de las operaciones de reestructuración
 - c) Régimen de las empresas de reducida dimensión

1) En la regulación del hecho imponible:

- En el artículo 5 se **incorpora el concepto de actividad económica**, que **no presenta diferencias** relevantes respecto al concepto tradicionalmente utilizado en el **Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas**.
- Se **introduce el concepto de entidad patrimonial**, que toma como punto de partida a las **sociedades cuya actividad principal consiste en la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario**.

Incidencia del concepto de entidad patrimonial:

- **Aplicación del régimen especial de ERD.**
- **Exención para evitar la doble imposición por transmisión de valores.**
- **Limitación de la compensación de BINS cuando se adquiere una entidad.**
- **Aplicación del tipo de gravamen para entidades de nueva creación.**

Artículo 5.1 LIS

Concepto de actividad económica.

Se entenderá por actividad económica la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En el caso de **arrendamiento de inmuebles**, se entenderá que existe actividad económica, únicamente cuando para su ordenación se utilice, **al menos, una persona empleada con contrato laboral y jornada completa.**

Ya no se requiere el local exclusivo afecto a la actividad de arrendamiento.

En el supuesto de **entidades que formen parte del 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, **el concepto de actividad económica se determinará teniendo en cuenta a todas las que formen parte del mismo.**

Concepto de entidad patrimonial:

Se entenderá por entidad patrimonial y que, por tanto, **no realiza una actividad económica**, aquella en la que **más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto a una actividad económica.**

El valor del activo, de los valores y de los elementos patrimoniales no afectos a una actividad económica será el que se deduzca de la media de los balances trimestrales del ejercicio de la entidad o, en caso de que sea dominante de un grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, de los balances consolidados.

A estos efectos **no se computarán**, en su caso, el **dinero o derechos de crédito procedentes de la transmisión de elementos patrimoniales afectos a actividades económicas o valores** a los que se refiere el **párrafo siguiente**, que se haya realizado en el período impositivo o en los dos períodos impositivos anteriores

(a diferencia con IP, que considera afectos a actividades económicas cualquier elementos hasta el importe de las reservas generadas por beneficios de actividades económicas en últimos 10 años redacción dada en el artículo 8.2).

A estos efectos, **no se computarán como valores:**

- a) Los poseídos para dar cumplimiento a obligaciones legales y reglamentarias.
- b) Los que incorporen **derechos de crédito nacidos de relaciones contractuales establecidas como consecuencia del desarrollo de actividades económicas.**
- c) Los poseídos por sociedades de valores como consecuencia del ejercicio de la actividad constitutiva de su objeto.
- d) **Los que otorguen, al menos, el 5 por ciento del capital de una entidad y se posean durante un plazo mínimo de un año, con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, siempre que se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales** (es necesario que las actividades de dirección y gestión de la participación, tal como la gestión administrativa, se desarrollen por medios propios de la entidad, sin que la misma pueda externalizarse a un tercero. No es necesario que la sociedad participe gestione o dirija la actividad de la sociedad participada, basta que dirija y gestione la participación con una organización empresarial por mínima que sea), **y la entidad participada no se considere como patrimonial.** Esta condición se determinará teniendo en cuenta a todas las sociedades que formen parte de un 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

Ejemplo

Una sociedad ofrece la siguiente información en el año N.

	Balance trimestral 1T	Balance trimestral 2T	Balance trimestral 3T	Balance trimestral 4T	Media de balances trimestrales	Nota
Inversiones inmobiliarias sin persona empleada con contrato laboral y jornada completa (por su escasa incidencia no se tiene en cuenta la amortización)	120	120	120	120	120	
Activos afectos	60	60	60	25	51,25	
Instrumentos de patrimonio >=5% del capital con organización	40	40	40	40	40	
Efectivo y valores	5	5	5	5	5	
Efectivo y derechos de crédito procedente de venta de elementos patrimoniales afectos del período impositivo o de los dos períodos impositivos anteriores	0	0	0	30	7,5	No computa
Total computable	225	225	225	220	223,75	
Valor del activo afecto	103,75					
50% del activo total computable $223,75 \times 50\%$	111,875					
Se trata de una entidad patrimonial						

Ejemplo

Una sociedad ofrece la siguiente información en el año N

	Balance trimestral 1T	Balance trimestral 2T	Balance trimestral 3T	Balance trimestral 4T	Media de balances trimestrales
Inversiones inmobiliarias sin persona empleada con contrato laboral y jornada completa (por su escasa incidencia no se tiene en cuenta la amortización)	100	100	100	100	100
Activos afectos	60	60	60	60	60
Instrumentos de patrimonio >=5% del capital con organización	40	40	40	40	40
Efectivo y valores	5	5	5	5	5
Efectivo y créditos procedentes de venta de elementos patrimoniales afectos	0	0	0	0	0
Total computable	205	205	205	205	205
Valor del activo afecto	105				
50% del activo total computable: $205 \times 0,5$	102,5				
Dado que 105 es mayor que 102,5, no se trata de una entidad patrimonial					

2) En el ámbito de los contribuyentes,

Se incorporan al Impuesto sobre Sociedades las **sociedades civiles que tienen objeto mercantil (sección 1ª del IAE)**, y que tributaban hasta la aprobación de esta Ley como **contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas** a través del **régimen de atribución de rentas** (artículos 6 y 7 del IS).

Son **sociedades civiles sin objeto mercantil** todas aquellas cuya **actividad consta en las secciones 2ª y 3ª del IAE**.

No se aplica a las sociedades civiles con objeto, profesional, agrario ni mineras.

3) Modificaciones en la base imponible

a) Imputación temporal

Operaciones a plazos o con precio aplazado (art 11.4)

Se **aclara** que las operaciones a plazos **también son aplicables a las prestaciones de servicios además de a las ventas de bienes y ejecuciones de obras.**

Se modifica el criterio de imputación en la base imponible de operaciones con pago aplazado en cuanto a que se imputarán por exigibilidad y no por cobro,

Como novedad se establece que **no resultará fiscalmente deducible el deterioro de valor de los créditos respecto de aquel importe que no haya sido objeto de integración en la base imponible** por aplicación del criterio de imputación proporcional a los cobros, hasta que esta se realice.

Con ello se pretende evitar que no se integre en base imponible la renta correspondiente a la operación a plazos o con precio aplazado mientras que se integre el gasto correspondiente al deterioro de los créditos correspondientes.

Ejemplo:

En el año 2015 la sociedad ADSA vende a plazos un elemento patrimonial, el valor contable, el precio de venta (por el principio de importancia relativa no actualiza los flujos de efectivo futuros) y los cobros pactados son los siguientes: La sociedad opta por integrar la renta en función de los cobros.

	2015	2016	2017
Valor contable	100		
Precio de venta	200		
Resultado contable	100		
Cobros	100	50	50

En el año 2016 dota un deterioro contable por el crédito pendiente. Determinar los ajustes fiscales.

	2015	2016	2017
Renta fiscal	50	25	25
Ajuste fiscal por diferencia de resultados	-50	25	25
Deterioro contable		-50	
Ajuste fiscal por deterioro no deducible		25	

Reversión de gastos que no hubieran resultado fiscalmente deducibles

La nueva Ley recoge de manera expresa algo evidente, pero no regulado hasta ahora, en relación con la **no integración en la base imponible de la reversión de aquellos gastos que no hubieran resultado fiscalmente deducibles** (art 11.5)

Así, se establece que no se integrará en la base imponible la reversión de gastos que no hayan sido fiscalmente deducibles.

Nota: En ocasiones hay problemas para identificar los activos fiscales diferidos que revierten cuando los ajustes extracontables positivos de periodos anteriores no son coincidentes en concepto e importes en el modelo 200 con dicha reversión y la contabilidad no detalla e identifica dichas diferencias temporarias.

Ejemplo :

En el año 2014, una editorial dotó una provisión por devolución de ventas (cuenta 6959) por importe de 100.000€, correspondiente al margen de beneficio de dichas ventas, que no se ajustó en positivo en la base imponible

En el año 2015 aplica dicha provisión contabilizando el ingreso correspondiente (cuenta 79549) y dota la provisión del año 2015 por 110.000€.

En cuanto a la reversión de la provisión de 2014 que no se ajustó en base imponible en dicho periodo, el art 14.5 LIS establece que los gastos que no hubieran resultado fiscalmente deducibles, se integrarán en la base imponible del período impositivo en el que se aplique la provisión o se destine el gasto a su finalidad, es decir que la provisión que resultó deducible en 2014 se integrará en base imponible de 2015 y, por tanto, no procede ajuste extracontable negativo en 2015.

El ajuste a realizar en el año 2015 es positivo de 110.000€ por la dotación contable del año 2015.

Otra opción sería presentar una declaración complementaria del año 2014 por la dotación del ejercicio pero en la medida que el año anterior también se hubiera dotado una provisión que se aplica en 2015 la cuestión sería la misma hasta llegar a un periodo ya prescrito en el que no podría modificarse la base imponible. En caso de ser positiva en el último periodo no prescrito procedería ajustar en positivo la dotación del ejercicio y no ajustar en negativo la del periodo ya prescrito.

No integración de rentas negativas por operaciones intragrupo en transmisiones de elementos del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, intangibles y valores representativos de deuda

El deterioro no es deducible fiscalmente y para evitar que a través de una transmisión intragrupo lo sea, se difiere en el tiempo la integración en la base imponible de las rentas fiscales negativas que pudieran generarse en la transmisión de elementos del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, intangibles y valores representativos de deuda, cuando dicha transmisión se realiza en el ámbito de un grupo de sociedades.

Adicionalmente, se garantiza la neutralidad y se evitan supuestos de desimposición a través de un mecanismo que limita las rentas negativas a las realmente obtenidas en el seno del grupo mercantil (art 11.9).

En este sentido se establece que 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 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, se imputarán en el período impositivo en que dichos elementos patrimoniales sean transmitidos a terceros ajenos al referido grupo de sociedades, o bien cuando la entidad transmitente o la adquirente dejen de formar parte del mismo, o sean dados de baja en el balance de la entidad adquirente

No obstante, en el caso de elementos patrimoniales amortizables, las rentas negativas se integrarán, con carácter previo a dichas circunstancias, en los períodos impositivos que restaran de vida útil a los elementos transmitidos, en función del método de amortización utilizado respecto de los referidos elementos.

Ejemplo:

A finales del año 2015, la sociedad ADSA vende a BESA, otra sociedad del grupo, por 80 un elemento patrimonial del inmovilizado cuyo valor contable es de 100.

El año 2016 la sociedad del grupo adquirente vende el elemento patrimonial a terceros.

Ajustes extracontables:

2015: Ajuste positivo en ADSA: 20

2016 (si lo vende o lo da de baja en balance o dejan de pertenecer al mismo grupo) Ajuste negativo en ADSA: -20

El ajuste positivo del año 2015 revierte en su totalidad en ADSA con independencia del precio por el cual lo acabe transmitiendo BESA fuera del perímetro del grupo.

Ejemplo:

El 1/01/15, la sociedad ADSA vende a BESA, otra sociedad del grupo, por 80 un elemento patrimonial del inmovilizado cuyo valor contable es de 100 y al que le quedaban 4 años de vida útil y venía siendo amortizado linealmente.

1/01/17 la sociedad del grupo adquirente vende el elemento patrimonial a terceros.

Ajustes extracontables:

2015: Ajuste positivo en ADSA: $20 - 5 = 15$.

2016: Ajuste negativo en ADSA: 5

2017 (si lo vende o lo da de baja en balance o dejan de pertenecer al mismo grupo) Ajuste negativo en ADSA: -10

El ajuste positivo del año 2015 revierte en su totalidad en ADSA con independencia del precio por el cual lo acabe transmitiendo BESA fuera del perímetro del grupo

Imputación de rentas negativas generadas en la transmisión intragrupo de establecimientos permanentes

Las rentas negativas generadas en la transmisión de un establecimiento permanente, cuando el adquirente sea una entidad del 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, se imputarán en el período impositivo en que el establecimiento permanente sea transmitido a terceros ajenos al referido grupo de sociedades, o bien cuando la entidad transmitente o la adquirente dejen de formar parte del mismo, minoradas en el importe de las rentas positivas obtenidas en dicha transmisión a terceros. No obstante, la minoración de las rentas positivas no se producirá si el contribuyente prueba que esas rentas han tributado efectivamente a un tipo de gravamen de, al menos, un 10 por ciento.

Lo dispuesto en este apartado no resultará de aplicación en el caso de cese de la actividad del establecimiento permanente (art. 11.11)

b) Simplificación de las tablas de amortización

Reducción de la complejidad y actualización de las tablas

Se simplifican las tablas de amortización, reduciéndose su complejidad, con unas tablas más actualizadas y de mejor aplicación práctica.

Ya no se contempla un detalle de elementos utilizados para cada actividad, si no que recoge una única relación, no obstante, se menciona que reglamentariamente se podrán modificar los coeficientes y períodos o establecer coeficientes y períodos adicionales.

En la siguiente tabla se reflejan algunas de las diferencias más notorias entre las tablas de amortización del LIS y del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades anterior.

Diferencias con tablas RIS

TIPO DE ELEMENTO	COEFICIENTE LINEAL MÁXIMO	PERIODO DE AÑOS MÁXIMO
Pavimentos	6% (antes 5%)	34 (antes 40)
Útiles y herramientas	25% (antes 30%)	8
Otros enseres	15% (antes 10%)	14 (antes 20)
Moldes, estampas y matrices	33% (antes 25%)	6 (antes 8)

LIS		
Tipo de elemento	Coefficiente lineal máximo	Periodo de años máximo
Elementos de transporte		
Elementos de transporte interno	10%	20
Elementos de transporte externo	16%	14
Autocamiones	20%	10
RIS		
	Coefficiente lineal máximo	Período máximo
AGRUPACION 72. OTROS TRANSPORTES TERRESTRES	-	-
	Porcentaje	Años
Grupo 721. Transporte de viajeros		
1. Autobuses de servicio público:		
a) Internacional	22	10
b) Interurbano, urbano y suburbano	18	12
2. Vehículos automóviles de servicio público	22	10
3. Furgonetas, motocicletas, bicicletas y vehículos de reparto, taller y apoyo en carretera	16	14
Grupo 722. Transporte de mercancías		
2. Autocamiones de servicio público:		
a) Ambito nacional e internacional	22	10
b) Ambito comarcal y autonómico	18	12
c) Ambito local	16	14
d) Empresas de mudanzas	18	12
3. Tractores industriales	18	12
4. Furgonetas, vehículos comerciales y camiones ligeros de carga inferior a cuatro toneladas	16	14
5. Remolques	12	18
	Coefficiente lineal máximo	Período máximo
	-	-
	Porcentaje	Años
ELEMENTOS COMUNES		
3. Elementos de transporte:		
a) Interno. Equipos de carga, descarga y demás transporte interno (excepto construcción y minería): Carretillas transportadoras, grúas, palas cargadoras, cabrestantes y otros equipos de transporte	12	18
Ascensores y elevadores	10	20
b) Externo (excepto sector de transporte):		
Automóviles de turismo	16	14
Autobuses y microbuses de servicio privado	16	14
Autocamiones de servicio privado:		
a) Frigoríficos	18	12
b) Resto	16	14
Furgonetas y camiones ligeros (de menos de cuatro toneladas):		
a) Frigoríficos	18	12
b) Resto	16	14
Motocarros, triciclos, motocicletas de distribución	16	14
Remolques	10	20
Contenedores	8	25

Disposición transitoria decimotercera.

Aplicación de la tabla de amortización prevista en esta Ley en elementos patrimoniales adquiridos con anterioridad. Libertad de amortización pendiente de aplicar.

Los elementos patrimoniales para los que, en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, se estuvieran aplicando un coeficiente de amortización distinto al que les correspondiese por aplicación de la tabla de amortización prevista en el artículo 12.1 de la LIS, se amortizarán durante los períodos impositivos que resten hasta completar su nueva vida útil, de acuerdo con la tabla del LIS, sobre el valor neto fiscal del bien existente al inicio del primer período impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2015.

Ejemplo:

Una sociedad adquirió unos moldes el 31/12/2012 por 200 que amortizaba según sus coeficientes máximos.

Tipo de elemento	ANTERIOR RIS		NUEVA LIS	
	% Coeficiente lineal máximo	Período máximo	% Coeficiente lineal máximo	Período máximo
Moldes, estampas y matrices	25	8	33	6

¿Cuál es la amortización lineal fiscal máxima en 2015?

Moldes:

Resto de vida útil según nuevas tablas, (3 años menos 2 transcurridos): 1 año

Valor neto fiscal a 1/1/2015: $200 - 200 \times 25\% \times 2 = 100$

Amortización en 2015: valor neto fiscal/nueva vida útil $100/1 = 100$

Si venía amortizando por máximos según tablas (25% anual), la vida útil que le restaría a 31/12/14 según nuevas tablas sería de solamente 1 año, puesto que el coeficiente máximo de amortización lineal se ha elevado desde el 25% (4 años) hasta el 33% (3 años).

Ejemplo:

Si los moldes del ejemplo anterior se estuvieran amortizando según dígitos en 4 años.

Amortización por dígito: $200/(4+3+2+1): 20$

Amortización 2013: $20 \times 4: 80$

Amortización 2014 $20 \times 3: 60$

Valor neto fiscal a 1/1/2015: $200-80-60: 60$

Vida útil pendiente: $3-2: 1$

Amortización lineal opcional a partir de 2015: $60/1: 60$

No obstante, puede tomarse la vida útil máxima que son 6 años, en cuyo caso la amortización anual desde 2015 a 2018 sería:

$60/4: 15$

Libertad de amortización de elementos del inmovilizado material nuevos de escaso valor

Como novedad importante **para todas las sociedades**, se incorpora la **posibilidad de que se amorticen libremente los elementos del inmovilizado material nuevos, cuyo valor unitario (y funcionan de forma autónomo) no exceda de 300 euros, hasta el límite de 25.000 euros referido al período impositivo.**

Si el período impositivo tuviera una duración inferior a un año, el límite señalado será el resultado de multiplicar 25.000 euros por la proporción existente entre la duración del período impositivo respecto del año.

Ejemplo:

Una sociedad realiza las siguientes adquisiciones de elementos del inmovilizado a principios de 2015:

20 sillas a 200€: 4.000

10 mesas a 300€: 3.000

8 armarios a 250€: 2.000

10 Equipos informáticos a 600€: 6.000

5 impresoras a 200: 2.000

4 fotocopadoras y escáner a 800€: 3.200

4 Programas informáticos a 1.000€: 4.000

¿Cuál es la amortización máxima en 2015?

Elementos que pueden aplicar libertad de amortización:

Elementos del inmovilizado material nuevos con valor unitario no superior a 300€:

20 sillas a 200€: 4.000

10 mesas a 300€: 3.000

8 armarios a 250€: 2.000

5 impresoras a 200: 2.000

Total: 11.000 < límite de 25.000€

Amortización: 11.000

Nota No es necesario que la amortización de 11.000 esté contabilizada, cabe realizar un ajuste extracontable – por la diferencia positiva de este importe con el contabilizado

Elementos del inmovilizado material nuevos con valor unitario superior a 300.

10 Equipos informáticos a 600€: 6.000

4 fotocopiadoras y escáner a 800€: 3.200

Amortización:

Equipos informáticos: $6.000 \times 25\%$ (equipos para proceso de información): 1.500.

En caso de ERD, límite de amortización fiscal: $6.000 \times 25\% \times 1,5$: 2.250

Fotocopiadoras y escáner $3.200 \times 20\%$ (equipos electrónicos): 640

En caso de ERD, límite de amortización fiscal: $3.200 \times 20\% \times 1,5$: 960

Elementos del inmovilizado intangible:

Programas informáticos $4.000 \times 33\%$: 1.320

Nota: la amortización de estos elementos, salvo para ERD, debe estar contabilizada para ser fiscalmente deducible

En caso de ERD cabe deducir el doble del coeficiente máximo de amortización sin necesidad de su inscripción contable, con los siguientes límites referidos al año:

En programas informáticos : $4.000 \times 66\%$: 2.640

Total amortización 2015: $11.000+1.500+640+1.320$: 14.460

Total amortización 2015 en ERD: $11.000+2.250+960+2.640$: 16.850

c) **No deducibilidad de deterioros de valor de determinados elementos patrimoniales**

(Artículo 13) No deducibilidad de los deterioros de valor de elementos patrimoniales salvo existencias y créditos

La novedad consiste en la **no deducibilidad de cualquier tipo de deterioro correspondiente a otro tipo de activos, con la excepción de las existencias** (desapareciendo la mención al deterioro de los fondos editoriales, fonográficos y audiovisuales de entidades que realicen actividad productora, que una vez transcurridos dos años desde la puesta en el mercado de las respectivas producciones era deducible, sin perjuicio de probar el deterioro con anterioridad) **y de los créditos y partidas a cobrar.**

Asimismo, los valores de renta fija que, teniendo una naturaleza financiera similar a los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades, aplicaban distinto régimen fiscal en cuanto al efecto de su valoración, de manera que se establece la no deducibilidad del deterioro de estos elementos.

No serán deducibles:

- Las pérdidas por deterioro del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible, incluido el fondo de comercio, no obstante es deducible el deterioro fiscal del activo intangible con vida útil indefinida y del fondo de comercio con el límite anual del 5% de su importe.

En 2015 el 1% del fondo de comercio y el 2% del activo intangible con vida útil indefinida

- Las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades, hay que tener en cuenta que esta limitación de deducibilidad del deterioro ya es aplicable desde 2013.

- Las pérdidas por deterioro de los valores representativos de deuda, aunque se negocien en mercados organizados.

Para evitar la tributación de la reversión del deterioro contable no deducido fiscalmente, se establece que no se integrará en la base imponible la reversión de gastos contables que no hayan sido fiscalmente deducibles.

Activos adquiridos con anterioridad a la entrada en vigor de la nueva LIS:

Pérdidas por deterioro del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, inmovilizado intangible y valores representativos de deuda. (Disposición transitoria decimoquinta)

La reversión de las pérdidas por deterioro del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, inmovilizado intangible y valores representativos de deuda que hubieran resultado fiscalmente deducibles en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, se integrarán en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del período impositivo en que se produzca la recuperación de su valor en el ámbito contable.

Sólo debe aumentar la base imponible la reversión del deterioro que la minoró al dotarla, si no la redujo no debe aumentarla con la reversión

Ejemplo

Una sociedad adquiere el 31/12/2013 una máquina con un precio de adquisición de 100

A 31/12/2015 su amortización acumulada es de 20 y su importe recuperable 50 por lo que dota un deterioro de 100-20-50 30

La vida útil estimada inicial es de 10 años y el valor residual es cero sin que deba modificarse debido al deterioro

¿Qué ajustes extracontables cabe realizar?

Desde 31/12/2015 la base de amortización contable es 50 y la vida útil pendiente de 8 años por lo que desde 2016 su amortización anual es de 50/8: 6,25

Fiscalmente no es deducible el deterioro por lo que su base amortizable sigue siendo de 80

El artículo 20 de la LIS establece que

Cuando un elemento patrimonial o un servicio tengan diferente valoración contable y fiscal, la entidad adquirente de aquél integrará en su base imponible la diferencia entre ambas, de la siguiente manera:

c) Tratándose de elementos patrimoniales amortizables integrantes del inmovilizado, en los períodos impositivos que resten de vida útil, aplicando a la citada diferencia el método de amortización utilizado respecto de los referidos elementos, salvo que sean objeto de transmisión o baja con anterioridad, en cuyo caso, se integrará con ocasión de la misma.

	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	total
Amortización contable	6,25	6,25	6,25	6,25	6,25	6,25	6,25	6,25	50
Amortización fiscal	10	10	10	10	10	10	10	10	80
Deterioro contable	-30								
Deterioro fiscal	0								
Ajustes extracontables	26,25	-3,75	-3,75	-3,75	-3,75	-3,75	-3,75	-3,75	0

Ejemplo:

Año 2014:

Una sociedad tiene en su activo se tiene un inmovilizado con precio de adquisición de 200 y una amortización de 100, siendo, por tanto, su valor contable de 100.

A 31/12 su valor recuperable es de 60

Se dota, un deterioro contable de $100-60: 40$

Fiscalmente se considera deducible dado que puede acreditarse suficientemente la existencia y cálculos de dicho deterioro.

En 2015. La amortización del ejercicio es de 10 y su valor contable es de $200-110-40: 50$

A 31/12/15 su valor recuperable es de 80.

Reversión del deterioro: $80-50: 30$.

No procede la realización de ajuste extracontable alguno.

De esta manera, revierte parcialmente (30) del deterioro contable y deducible dotado en el año 2014 (40)

Cuando existan deterioros que han resultado deducibles y otros no, la disposición transitoria cuadragésima primera del TRLIS, añadida por la Ley 16/2013, establecía en relación a la reversión del deterioro de participaciones en capital que revierten primero las pérdidas por deterioro que han resultado fiscalmente deducibles

Ejemplo:

Año 2015:

Una sociedad tiene en su activo un inmovilizado material con precio de adquisición de 200 y una amortización de 100, siendo, por tanto, su valor contable de 100.

A 31/12 su valor recuperable es de 60

Se dota un deterioro contable de $100-60: 40$

Se practica un ajuste extracontable de +40

En 2016: La amortización del ejercicio es de 10 y, su valor contable es de $200-110-10: 50$

A 31/12 su valor recuperable es de 80.

Reversión del deterioro: $80-50: 30 \Rightarrow$ ajuste extracontable: -30

Si en años anteriores se hubiera deducido un deterioro, al revertir parcialmente dicho deterioro en 2016, se entiende que primero revierte el que resultó deducible y no procedería por dicho importe realizar ajuste extracontable -

En el caso de **inmovilizado intangible de vida útil indefinida**, la referida **reversión se integrará en la base imponible con el límite del valor fiscal que tendría el activo intangible teniendo en cuenta la deducibilidad del precio de adquisición del activo intangible de vida útil indefinida, incluido el correspondiente a fondos de comercio, con el límite anual máximo de la veinteava parte de su importe**

Ejemplo:

Una sociedad tiene una marca en su activo adquirida el 1/1/2012 por 100 y se considera que tiene una vida útil indefinida.

El deterioro contable a 31/12/2014 que se consideró fiscalmente deducible es de 40.

Por tanto, su valor contable y fiscal a 1/01/15 es de $100 - 40 = 60$

En 2015 no hay amortización contable.

A 31/12/2015, el valor recuperable asciende a 90, por lo que contablemente revierte $90 - 60 = 30$.

Desde el punto de vista fiscal, el límite de recuperabilidad de la marca es el valor fiscal que tendría considerando la deducibilidad del precio de adquisición con el límite anual máximo de la veinteava parte de su importe: $100 - 100 \times (4 \text{ años} \times 5\%) = 80$.

$90 - 80 = 10$, reversión fiscal, lo que supone un ajuste extracontable - de $20 - 30 = -10$.

Así, la reversión contable del deterioro de 30 daría lugar en el año 2015 a una diferencia extracontable negativa de 10, al objeto de mantener el valor fiscal de la marca con una depreciación sólo del 5% anual ($5 \times 4 = 20$), por lo tanto, a 31/12/15 la marca tendría un valor contable de $(100 - 40 + 30 = 90)$, mientras que su valor fiscal sería de $(100 - 5 - 5 - 5 - 5 = 80)$

Deducibilidad del activo intangible con vida útil indefinida y definida

Intangibles con vida útil indefinida:

En cuanto al activo intangible de vida útil indefinida, incluido el correspondiente a fondos de comercio, se considera deducible su precio de adquisición con el límite anual máximo de la veinteava parte de su importe.

Con anterioridad era deducible con el límite de la décima parte del activo intangible y de la veinteava parte para el fondo de comercio, teniendo en cuenta que temporalmente, para el año 2015, el límite aplicable para el fondo de comercio será de la centésima parte y para el resto de activo intangible con vida útil indefinida, de la cincuentava parte de su importe.

Cabe destacar que se suprimen los requisitos adicionales previstos en la norma vigente hasta 2015

- Adquisición a título oneroso.
- Cautela en cuanto a la adquisición dentro del grupo.
- La dotación de la reserva indisponible para el caso del fondo de comercio.

Intangibles con vida útil definida:

Con anterioridad las dotaciones para la amortización del inmovilizado intangible con **vida útil definida superior a 10 años eran deducibles con el límite anual máximo de la décima parte de su importe (siempre que dicha amortización estuviera contabilizada)**

Si su vida útil era inferior a 10 años se atendía a su duración.

Esto suponía que un activo intangible con vida útil de 20 años podía deducirse fiscalmente al 10% siempre que estuviera contabilizada la amortización.

La nueva LIS dispone que el **inmovilizado intangible con vida útil definida se amortizará atendiendo a la duración de la misma.** Esto supone que la amortización del activo intangible con vida útil de 20 años se amortizará durante los 20 años en lugar de 10 años, así como uno que sólo se prevea su generación de rendimientos durante cinco años, se amortizará en dicho periodo de tiempo

«Disposición transitoria xxx. Régimen fiscal aplicable a activos intangibles adquiridos con anterioridad a 1 de enero de 2015.

El **régimen fiscal** establecido en los artículos 12.2 (el **inmovilizado intangible con vida útil definida** se amortizará atendiendo a la duración de la misma) y 13.3 (será deducible el precio de adquisición del **activo intangible de vida útil indefinida, incluido el correspondiente a fondos de comercio**, con el límite anual máximo de la veinteva parte de su importe) de esta Ley **no resultará de aplicación a los activos intangibles, incluido el fondo de comercio, adquiridos en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015**, a entidades que formen parte con la **adquirente del mismo grupo** de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.»

Esto supone que el deterioro y la amortización de dichos elementos no pasa a ser deducible por la nueva LIS sino que para ser deducibles deberán cumplir los requisitos exigibles antes de 2015.

Deducibilidad de los gastos de personal que se correspondan con pagos basados en instrumentos de patrimonio

En relación a los **gastos de personal que se correspondan con pagos basados en instrumentos de patrimonio, utilizados como fórmula de retribución a los empleados, y se satisfagan mediante la entrega de los mismos, serán fiscalmente deducibles cuando se produzca esta entrega.**

Anteriormente se integraban en base imponible dichos gastos cuando la provisión se aplicaba a su finalidad (art. 14.6).

Contratos de cesión de uso con opción de compra o renovación:

Se suprime el artículo 11.3 que establecía que:

“Siempre que el importe a pagar por el ejercicio de la opción de compra o renovación, en el caso de cesión de uso de activos con dicha opción, sea inferior al importe resultante de minorar el valor del activo en la suma de las cuotas de amortización máximas que corresponderían a éste dentro del tiempo de duración de la cesión, la operación se considerará como arrendamiento financiero.

Cuando el activo haya sido objeto de previa transmisión por parte del cesionario al cedente, la operación se considerará como un método de financiación y el cesionario continuará la amortización de aquél en idénticas condiciones y sobre el mismo valor anterior a la transmisión.”

En la práctica la norma contable ya llevaba a esta conclusión, por lo que **esta modificación no debería tener una repercusión significativa**

d) Novedades en materia de deducibilidad de determinados gastos.

(Artículo 15)

Consideración como retribución de fondos a los valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades, con independencia de su consideración contable

La norma fiscal se separa de la contabilidad en aquellos instrumentos financieros que mercantilmente representan participaciones en el capital o fondos propios de entidades, y sin embargo, contablemente tienen la consideración de pasivo financiero.

En estos supuestos, la normativa fiscal opta por atribuir a estos instrumentos el **tratamiento fiscal** que corresponde a cualquier participación en el capital o fondos propios de entidades, **con independencia de que la contabilidad altere dicha naturaleza mercantil, como** pudiera ocurrir con las **acciones sin voto o las acciones rescatables**.

En este sentido se establece que no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles los que representen una retribución de los fondos propios, a estos efectos, tendrá la consideración de retribución de fondos propios, la correspondiente a los valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades, con independencia de su consideración contable.

Retribución de préstamos participativos

Asimismo, se atrae al tratamiento fiscal de la financiación propia a los préstamos participativos otorgados por entidades pertenecientes al mismo grupo de sociedades, equiparando el tratamiento fiscal que corresponde a la financiación vía aportaciones a los fondos propios o vía préstamo participativo dentro de un grupo mercantil.

Para ello se establece que **tendrán la consideración fiscal de instrumentos de patrimonio los préstamos participativos otorgados por entidades que formen parte del mismo grupo** de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

No obstante, la DT 17^a salvaguarda de esta modificación los préstamos otorgados antes del 20 de junio de 2014.

Ejemplo:

Una sociedad facilita financiación a otra sociedad del mismo grupo mediante un préstamo participativo.

Los gastos financieros contabilizados, fijos mas % de participación en beneficios ascienden a 100.

Ajuste extracontable a realizar por la prestataria: +100

Límite cuantitativos a la deducibilidad fiscal de las atenciones a clientes y proveedores

Se limita absolutamente la deducibilidad fiscal de las atenciones a clientes y proveedores hasta el 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios de la entidad en el periodo impositivo, aunque por las características de la actividad, por ejemplo laboratorios farmacéuticos, pudieran suponer un volumen de gastos de esta naturaleza superior a este porcentaje.

En la práctica puede haber discusiones, ya que “atenciones a clientes o proveedores” no es un concepto claramente definido, pudiendo interpretarse incluso como un rappel en especie.

Ejemplo:

Una sociedad con importe neto de la cifra de negocios de 1.000, contabiliza un importe de 20 en concepto de atenciones a clientes y proveedores.

Gasto fiscal:

$1\% \times 1.000: 10$, lo que supone un ajuste extracontable + de: $20-10: 10$

Este ajuste tendrá la naturaleza de una diferencia permanente

Retribuciones no deducibles en las operaciones híbridas

Se incluye una norma sobre **operaciones híbridas**, entendiendo como tales aquellas **que tienen distinta calificación fiscal en las partes intervinientes**.

Contablemente la definición de instrumento financiero híbrido es diferente (los instrumentos financieros híbridos son aquéllos que combinan un contrato principal no derivado y un derivado financiero, denominado derivado implícito, que no puede ser transferido de manera independiente y cuyo efecto es que algunos de los flujos de efectivo del instrumento híbrido varían de forma similar a los flujos de efectivo del derivado considerado de forma independiente (por ejemplo, bonos referenciados al precio de unas acciones o a la evolución de un índice bursátil)

Dicha regla tiene como objetivo **evitar la deducibilidad de aquellos gastos que determinen un ingreso exento o sometido a una tributación nominal inferior al 10 por ciento en la otra parte, consecuencia de esa diferente calificación fiscal, cuando esta operación se realiza entre partes vinculadas**.

Así se establece que los **gastos correspondientes a operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas que, como consecuencia de una calificación fiscal diferente en estas, no generen ingreso o generen un ingreso exento o sometido a un tipo de gravamen nominal inferior al 10 por ciento no serán deducibles**.

Ejemplo:

“Juros Brasileños” que es una de las formas de retribución de las sociedades brasileñas, considerándose a efectos legales como retribución de los fondos propios pero que genera, si bien con ciertas limitaciones, un gasto fiscalmente deducible en el impuesto sobre sociedades brasileño.

Retribuciones al administrador y alto directivo

Con este cambio, el legislador, **sale al paso de la jurisprudencia del Tribunal Supremo** en relación con la **doctrina del vínculo entre el administrador y la sociedad**, reacciona **garantizando la deducibilidad de las retribuciones que el administrador pueda percibir por el desempeño de otras funciones paralelas a las orgánicas.**

En todo caso hay que tener en cuenta que las retribuciones de los administradores serán gasto contable y fiscal siempre que su importe cumpla lo que los estatutos establezcan en relación a su remuneración y sistema de cuantificación.

Situación actual:

- Cualquier retribución que perciba un administrador por el ejercicio de su cargo no prevista en los estatutos no es deducible, ya que es contraria al ordenamiento jurídico.
- Se admite que un administrador pueda percibir de la sociedad una retribución por el ejercicio de funciones distintas de su cargo.
- La retribución por la función de administrador queda al margen de la regla de operaciones vinculadas

Ejemplo:

El administrador y gerente de una sociedad obtiene las siguientes retribuciones de la misma:

Importe según estatutos en función de beneficios netos: 10.000

Retribución como gerente 160.000

Fiscalmente deducible: $160.000 + 10.000$: 170.000

Retención sobre 10.000: % fijo como administrador. (El porcentaje de retención será del 35 por ciento, no obstante, en los términos que reglamentariamente se establezcan, cuando los rendimientos procedan de entidades con un importe neto de la cifra de negocios inferior a 100.000 euros, el porcentaje de retención e ingreso a cuenta será del 19 por ciento)

Retención sobre 160.000: porcentaje variable de retención en base al importe de la renta y las condiciones personales y familiares

Gastos derivados de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico

Se precisa la **no deducibilidad de los gastos derivados de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico.**

Ejemplo:

La **Ley 29/2006**, de 26 de julio, de garantías y uso racional de los **medicamentos** y productos sanitarios que establece la **prohibición** de ofrecer directa o indirectamente cualquier tipo de **incentivo**, bonificaciones, descuentos prohibidos, primas u obsequios, efectuados **por quien tenga intereses directos o indirectos en la producción, fabricación y comercialización de medicamentos, a los profesionales sanitarios, con motivo de la prescripción, dispensación y administración de los mismos, o a sus parientes.**

Modificaciones en la limitación en la deducibilidad de gastos financieros. (Artículo 16

Con anterioridad se adicionaba al resultado de explotación a los efectos del cálculo del resultado operativo, los ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio, siempre que se correspondan con dividendos o participaciones en beneficios de entidades en las que, o bien el porcentaje de participación, directo o indirecto, sea al menos el 5 por ciento, o bien el valor de adquisición de la participación sea superior a 6 millones de euros, ahora el importe del valor de adquisición de la participación se eleva hasta 20 millones

Los gastos financieros netos que no hayan sido objeto de deducción podrán deducirse sin límite temporal en los períodos impositivos siguientes, antes el límite era de 18 años inmediatos y sucesivos

Limitación en la deducibilidad de gastos financieros (artículo 16)

Los gastos financieros netos serán deducibles con el límite del 30 por ciento del beneficio operativo del ejercicio.

Se entenderá por gastos financieros netos el exceso de gastos financieros respecto de los ingresos derivados de la cesión a terceros de capitales propios devengados en el período impositivo, excluidos aquellos gastos no deducibles a que se refieren las letras g) (gastos de servicios correspondientes a operaciones realizadas, directa o indirectamente, con personas o entidades residentes en países o territorios calificados como paraísos fiscales), h) (gastos financieros devengados derivados de deudas con entidades del grupo destinadas a la adquisición a otras entidades del grupo, de participaciones en el capital o a la realización de aportaciones en el capital o fondos propios de otras entidades del grupo, salvo que el contribuyente acredite que existen motivos económicos válidos para la realización de dichas operaciones) y j) (gastos por operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas que, como consecuencia de una calificación fiscal diferente en estas, no generen ingreso o generen un ingreso exento o sometido a un tipo de gravamen nominal inferior al 10 por ciento) del artículo 15 de esta Ley.

El beneficio operativo se determinará a partir del resultado de explotación de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio determinado de acuerdo con el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, eliminando la amortización del inmovilizado, la imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras, el deterioro y resultado por enajenaciones de inmovilizado, y adicionando los ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio, siempre que se correspondan con dividendos o participaciones en beneficios de entidades en las que, o bien el porcentaje de participación, directo o indirecto, sea al menos el 5 por ciento, o bien el valor de adquisición de la participación sea superior a 20 millones de euros, excepto que dichas participaciones hayan sido adquiridas con deudas cuyos gastos financieros no resulten deducibles por aplicación de la letra h) del apartado 1 del artículo 15 de esta Ley.

En todo caso, serán deducibles gastos financieros netos del período impositivo por importe de 1 millón de euros

Los gastos financieros netos que no hayan sido objeto de deducción podrán deducirse en los períodos impositivos siguientes, conjuntamente con los del período impositivo correspondiente, y con el límite del 30% del beneficio operativo en las condiciones mencionadas.

En el caso de que los gastos financieros netos del período impositivo no alcanzaran el límite del 30% del beneficio operativo del ejercicio, la diferencia entre el citado límite y los gastos financieros netos del período impositivo se adicionará al límite del 30% del beneficio operativo, respecto de la deducción de gastos financieros netos en los períodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos, hasta que se deduzca dicha diferencia.

d. Deterioro y resultado por enajenaciones del inmovilizado (signo igual a Cuenta de Pérd. y Gan.)	355.004,54
e. Dividendos o participaciones en beneficios (*) (signo igual a Cuenta de Pérd. y Gan.) **	183.011,09
f. Límite a la deducción de gastos financieros netos (=30% * [a-b-c-d+e], con un mínimo de 1 millón de €)	1.000.000,00
g. Adición de beneficio operativo por límites no aplicados en los 5 ejercicios anteriores	
h. Gastos financieros del periodo excluidos aquellos a que se refiere el art. 14.1 g), h y j) TRLIS (sin signo -)	1.262.698,92
j. Gastos financieros netos del período (= [h-i])	1.260.642,40
k. Gastos financieros netos del periodo deducibles	1.000.000,00
l. Gastos financieros netos del periodo no deducibles	260.642,40
M. Gastos financieros netos pendientes de ejercicios anteriores aplicados en este ejercicio (ajuste negativo)	0

Limitación de la deducibilidad de gastos financieros en adquisiciones de participaciones apalancadas (Art 16.5 LIS)

Los gastos financieros derivados de deudas destinadas a la adquisición de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades se deducirán con el límite adicional del 30 por ciento del beneficio operativo de la propia entidad que realizó dicha adquisición, sin incluir en dicho beneficio operativo el correspondiente a cualquier entidad que se fusione con aquella en los 4 años posteriores a dicha adquisición, cuando la fusión no aplique el régimen fiscal especial previsto en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley. Estos gastos financieros se tendrán en cuenta, igualmente, en el límite del 30 por ciento del beneficio operativo del ejercicio

Los gastos financieros no deducibles que resulten de la aplicación de lo dispuesto en este apartado serán deducibles en períodos impositivos siguientes con los límites mencionados

Este límite no resultará de aplicación en el período impositivo en que se adquieran las participaciones en el capital o fondos propios de entidades si la adquisición se financia con deuda, como máximo, en un 70 por ciento del precio de adquisición. Asimismo, este límite no se aplicará en los períodos impositivos siguientes siempre que el importe de esa deuda se minore, desde el momento de la adquisición, en un 5 por ciento anual hasta que la deuda alcance el 30 por ciento del precio de adquisición.

Ejemplo:

Una sociedad tiene un beneficio operativo total de 2.000 y unos gastos financieros totales de 500.

En este periodo absorbe a otra sociedad sin aplicar el régimen especial. Los gastos financieros derivados de las deudas para financiar íntegramente dicha adquisición ascienden a 400 y el beneficio operativo de la sociedad absorbida asciende a 1.000.

El gasto deducible tiene dos límites:

- El general del 30% del beneficio operativo total; $2.000 \times 30\% = 600$, que en todo caso será deducible hasta 1.000.000€.

Se cumple este límite: $500 < 600$

- El específico, del 30% del beneficio operativo total sin incluir el correspondiente a la sociedad absorbida: $2.000 - 1.000 = 1.000 \Rightarrow$ límite: 300

Dado que los gastos financieros de las deudas para dicha adquisición ascienden a 400 y este importe tiene como límite 300, procede realizar un ajuste extracontable positivo de 100.

Ejemplo

Precio de adquisición de la participación: 100

Deuda destinada a su adquisición: 65

Amortización de la deuda en 10 años según las siguientes opciones:

Opción 1:

	Año 1	Año 2	Año 3	Año 4	Año 5	Año 6	Año 7	Año 8	Año 9	Año 10
Deuda inicial	65	59,3125	53,625	47,9375	42,25	36,5625	30,875	25,1875	19,5	19,5
Amortización del año	5,6875	5,6875	5,6875	5,6875	5,6875	5,6875	5,6875	5,6875	0	19,5
Deuda final	59,3125	53,625	47,9375	42,25	36,5625	30,875	25,1875	19,5	19,5	0

No se aplicaría el límite.

Opción 2

	Año 1	Año 2	Año 3	Año 4	Año 5	Año 6	Año 7	Año 8	Año 9	Año 10
Deuda inicial	80	80	80	80	40	40	40	40	40	40
Amortización del año				40					0	40
Deuda final	80	80	80	40	40	40	40	40	40	0

Sí se aplicaría el límite.

Valoración de operaciones que se efectúen con personas o entidades residentes en países o territorios calificados como paraísos fiscales

(Artículo 19). La valoración correspondiente a las operaciones que se efectúen con personas o entidades residentes en países o territorios calificados como paraísos fiscales se realizará por su valor de mercado.

En la redacción anterior se establecía la valoración por el valor normal de mercado siempre que no determinara una tributación en España inferior a la que hubiere correspondido por aplicación del valor convenido o un diferimiento en dicha tributación, este último párrafo desaparece de la redacción actual.

Esto supone que debe aplicarse el valor de mercado en las operaciones que se efectúen con personas o entidades residentes en países o territorios calificados como paraísos fiscales, aunque, en comparación con el importe convenido, suponga una minoración de tributación en España.

No obstante, no será habitual que la AEAT realice comprobaciones cuyo resultado suponga una minoración de la tributación en España

Retención sobre la contraprestación íntegra devengada

En cuanto al cómputo en el perceptor de cantidades sobre las que deba retenerse a cuenta de este Impuesto se establece que deben contabilizarse por la contraprestación íntegra devengada.

Se matiza que **cuando la retención no se hubiera practicado o lo hubiera sido por importe inferior al debido, por causa imputable exclusivamente al retenedor** (por ejemplo en caso de gastos no declarados por el retenedor pero que sí declara como ingresos quién presta el servicio), **el perceptor deducirá de la cuota la cantidad que debió ser retenida.**

Por tanto, si es por causa imputable al perceptor que no se practica la retención correspondiente, por ejemplo, por dar información sobre una circunstancia falsa, no podrá deducirse la cantidad que debió ser retenida, sino la que efectivamente se retuvo.

Efectos de la valoración contable diferente a la fiscal

(Artículo 20). En relación **a los efectos de la valoración contable diferente a la fiscal, ya no se hace referencia únicamente a que fiscalmente se hayan valorado por el valor normal de mercado** (por ejemplo en el caso de una aportación no dineraria especial entre empresas que no son del grupo fiscalmente se valorará el activo recibido por el valor fiscal en la transmitente del activo entregado, que normalmente coincidirá con su valor contable, y contablemente se tomará el valor razonable de dicho activo), se matiza que cuando un elemento patrimonial o un servicio tengan diferente valoración contable y fiscal, la entidad adquirente de aquél integrará en su base imponible la diferencia entre ambas según los mismos criterios de la normativa anterior.

Ejemplos:

- Una sociedad realiza una combinación de negocios contabilizando los activos recibidos según normas de consolidación mientras que fiscalmente se conserva el valor fiscal de los elementos adquiridos en la sociedad transmitente.
- Una sociedad contabiliza un elemento adquirido mediante una permuta no comercial por el valor contable del elemento entregado, inferior a su valor razonable, fiscalmente su valor será el correspondiente al valor razonable del elemento adquirido.

Reserva de capitalización

(Artículo 25). De forma novedosa, para fomentar la financiación con fondos propios, se incorpora una reducción de base imponible en concepto de reserva de capitalización que tiene las siguientes condiciones

1. **Los contribuyentes que tributen al tipo de gravamen general tendrán derecho a una reducción en la base imponible del 10 por ciento del importe del incremento de sus fondos propios**, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:
 - a) Que el incremento de los fondos propios de la entidad se mantenga durante un plazo de 5 años desde el cierre del período impositivo al que corresponda esta reducción, salvo por la existencia de pérdidas contables en la entidad.
 - b) Que se dote una reserva por el importe de la reducción, que deberá figurar en el balance con absoluta separación y título apropiado y será indisponible durante el plazo de 5 años desde el cierre del período impositivo al que corresponda esta reducción

A estos efectos, no se entenderá que se ha dispuesto de la referida reserva, en los siguientes casos:

- a) Cuando el **socio o accionista ejerza su derecho a separarse** de la entidad.
- b) Cuando la reserva se elimine, total o parcialmente, como consecuencia de operaciones a las que resulte de aplicación el **régimen fiscal especial establecido en el capítulo VII del título VII de esta Ley**.
- c) Cuando la entidad deba aplicar la referida reserva en virtud de una **obligación de carácter legal**.

En ningún caso, el derecho a la reducción podrá superar el importe del 10 por ciento de la base imponible positiva del período impositivo previa a esta reducción, a la integración a que se refiere el apartado 12 del artículo 11 del LIS ,(las dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivados de las posibles insolvencias de deudores así como los correspondientes a dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social, que hayan generado activos por impuestos diferidos (DTA),) y a la compensación de bases imponibles negativas

No obstante, en caso de insuficiente base imponible para aplicar la reducción, las cantidades pendientes podrán ser objeto de aplicación en los 2 años inmediatos y sucesivos, conjuntamente con la reducción que pudiera corresponder, en su caso, en el período impositivo correspondiente, y con el límite importe del 10 por ciento de la base imponible positiva del período impositivo previa a esta reducción y a la integración a que se refiere el apartado 12 del artículo 11 del LIS

2. El incremento de fondos propios vendrá determinado por la **diferencia positiva entre los fondos propios existentes al cierre del ejercicio sin incluir los resultados del mismo, y los fondos propios existentes al inicio del mismo, sin incluir los resultados del ejercicio anterior.**

No obstante, a los efectos de determinar el referido incremento, **no se tendrán en cuenta como fondos propios al inicio y al final del período impositivo:**

- a) **Las aportaciones de los socios.**
- b) Las ampliaciones de capital o fondos propios **por compensación de créditos.**
- c) Las ampliaciones de fondos propios **por operaciones con acciones propias.**
- d) **Las reservas de carácter legal o estatutario.**
- e) Las reservas indisponibles que se doten por aplicación de lo dispuesto en el artículo 105 de esta Ley y en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de **Canarias.**
- f) Los fondos propios que correspondan a una emisión de **instrumentos financieros compuestos.**
- g) Los **fondos propios que se correspondan con variaciones en activos por impuesto diferido derivadas de una disminución o aumento del tipo de gravamen de este Impuesto.**

El incumplimiento de los requisitos anteriores dará lugar a la **regularización de las cantidades indebidamente reducidas, así como de los correspondientes intereses de demora**, en los términos establecidos en el artículo 125.3 de la LIS. (el contribuyente deberá ingresar junto con la cuota del período impositivo en que tenga lugar el incumplimiento de los requisitos o condiciones la cuota íntegra o cantidad deducida correspondiente a la exención, deducción o incentivo aplicado en períodos anteriores, además de los intereses de demora)

Ejemplo: Reserva de capitalización

En el año 2015, la sociedad RAQSA, que no es una ERD, obtiene un resultado contable antes de impuestos asciende de 10.000.

Hay una diferencia temporaria negativa del ejercicio por 4.000 y no hay retenciones ni pagos a cuenta.

El aumento de los fondos propios (resultado contable de 2014 no distribuido) asciende a 7.000 euros.

La empresa dota en 2015 las siguientes reservas con cargo a los resultados del años anterior:

- Reservas de capitalización 500 euros.
- Reserva legal y estatutaria: 2.000 euros.
- Reserva voluntaria: 4.500 (no distribuibles salvo en se obtengan resultados positivos en periodos posteriores para compensar la distribución y se eviten la minoración de fondos propios)

A los efectos de la minoración de base imponible por aumento de fondos propios no computará la reserva legal y estatutaria, por tanto, el incremento de los fondos propios que a tener en cuenta son 5.000 euros.

La deducción en el ejercicio 2015 será el
Incremento de fondos propios x 10%= 5.000 x 10% 500
Con el límite de aplicación en el año 2015 de la base imponible previa x 10% = 6.000 x 10%: 600
Dotación a la reseva de capitalización: 500

Cálculo del impuesto sobre sociedades:

Resultado contable antes de impuestos	10.000
Diferencia temporaria negativa:	-4.000
Base imponible previa	6.000
Reducción por reserva de capitalización:	-500
Base imponible	5.500
Tipo impositivo (año 2015 no ERD)	28%
Cuota líquida	1.540

Contabilización:

1.540	(6300) Impuesto corriente	(4752) Hacienda Pública acreedora por IS	1.540
1.000	(6301) Impuestos diferidos	(479) Pasivos por diferencias temporarias imposables (reversión prevista al 25%x 4.000)	1.000

Por la dotación a la reserva de capitalización:

Ejemplo:

Una empresa ofrece la siguiente información y quiere saber qué ajuste en base imponible puede realizar en concepto de reserva de capitalización.

	2014	2015	2016	2017
Base imponible previa		110	180	300
a) Fondos propios inicio sin resultados año anterior		1000	1100	1300
b) Fondos propios fin incluyendo resultados año anterior		1100	1300	1550
Resultado contable	100	200	250	300
b) -a) Incremento de fondos propios		100	200	250
Dotación a reserva indisponible		10	20	25

Ajustes extracontables a realizar:

	2015	2016	2017
Base imponible previa	110	180	300
Incremento de fondos propios	100	200	250
Dotación a reserva indisponible	10	20	25
	10		
Reducción en base imponible	(1)	18(2)	27(3)

- (1) El 10% del incremento de fondos propios: 10 con el límite del 10% de la base imponible previa:11 debiendo estar dotada la reserva indisponible al menos por ese importe.
- (2) El 10% del incremento de fondos propios: 20 con el límite del 10% de la base imponible previa:18 debiendo estar dotada la reserva indisponible al menos por ese importe: El exceso de 20-18: 2 minora la base imponible de los 2 años inmediatos y sucesivos con los límites mencionados.
- (3) El 10% del incremento de fondos propios, 25, es menor que el 10% de la base imponible previa, 30 por lo que puede minorar la base imponible del periodo en la reserva de capitalización del año 2016 que no pudo aplicar por importe de 2.

Supresión de la aplicación de la depreciación monetaria

Se suprime la aplicación de la depreciación monetaria producida desde el día 1 de enero de 1983 (art 15.9 TRLIS), que se aplicaba a los efectos de minorar la integración en la base imponible de las rentas positivas obtenidas en la transmisión de **elementos patrimoniales del activo fijo o de estos elementos que hubieran sido clasificados como activos no corrientes mantenidos para la venta**, que tengan la naturaleza de **bienes inmuebles**, por lo tanto, la mera inflación **originará una mayor carga tributaria con efectos retroactivos**

e) El régimen de las operaciones vinculadas (artículo 18)

En el ámbito de las operaciones vinculadas esta Ley presenta las siguientes novedades:

Documentación específica

Se eleva el umbral de facturación para poder acogerse a la obligación documental en su modalidad simplificada desde 10 MM hasta 45 MM, excluyendo ciertas operaciones concretas, y se mantiene la exoneración total de documentación para las operaciones por valor no superior a 250.000 con la misma persona o entidad

Se suprime la mención a que la documentación no será exigible a las personas o entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo sea inferior a diez millones de euros, siempre que el total de las operaciones realizadas en dicho período con personas o entidades vinculadas no supere el importe conjunto de 100.000 euros de valor de mercado.

Se establece que en ningún caso, dicho contenido simplificado de la documentación resultará de aplicación a las siguientes operaciones:

- 1.º Las realizadas por contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el desarrollo de una actividad económica, a la que resulte de aplicación el método de estimación objetiva con entidades en las que aquellos o sus cónyuges, ascendientes o descendientes, de forma individual o conjuntamente entre todos ellos, tengan un porcentaje igual o superior al 25 por ciento del capital social o de los fondos propios.
- 2.º Las operaciones de transmisión de negocios.
- 3.º Las operaciones de transmisión de valores o participaciones representativas de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidades no admitidas a negociación en alguno de los mercados regulados de valores, o que estén admitidos a negociación en mercados regulados situados en países o territorios calificados como paraísos fiscales.
- 4.º Las operaciones sobre inmuebles.
- 5.º Las operaciones sobre activos intangibles.

Al igual que en la normativa anterior, se establece que la documentación específica no será exigible en los siguientes casos:

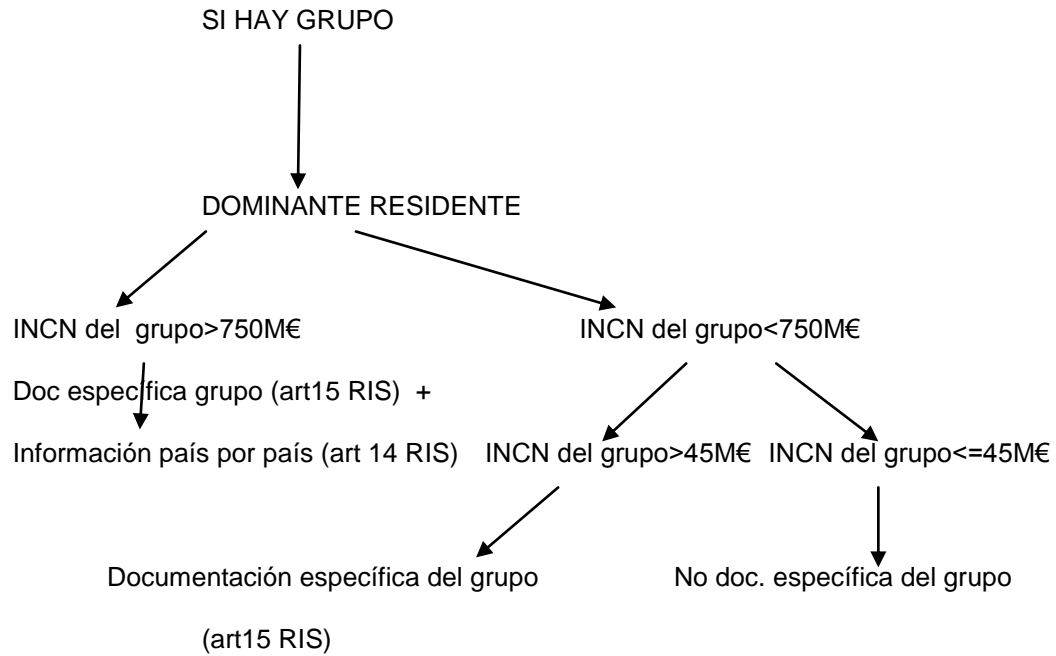
- a) A las operaciones realizadas entre entidades que se integren en un mismo grupo de consolidación fiscal.
- b) A las operaciones realizadas con sus miembros o con otras entidades integrantes del mismo grupo de consolidación fiscal por las agrupaciones de interés económico y las uniones temporales de empresas inscritas en el registro especial del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.
- c) A las operaciones realizadas en el ámbito de ofertas públicas de venta o de ofertas públicas de adquisición de valores.
- d) A las operaciones realizadas con la misma persona o entidad vinculada, siempre que el importe de la contraprestación del conjunto de operaciones no supere los 250.000 euros, de acuerdo con el valor de mercado.

En el supuesto de personas o entidades vinculadas cuyo importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 45 millones de euros, la **documentación específica** tendrá el siguiente **contenido simplificado**:

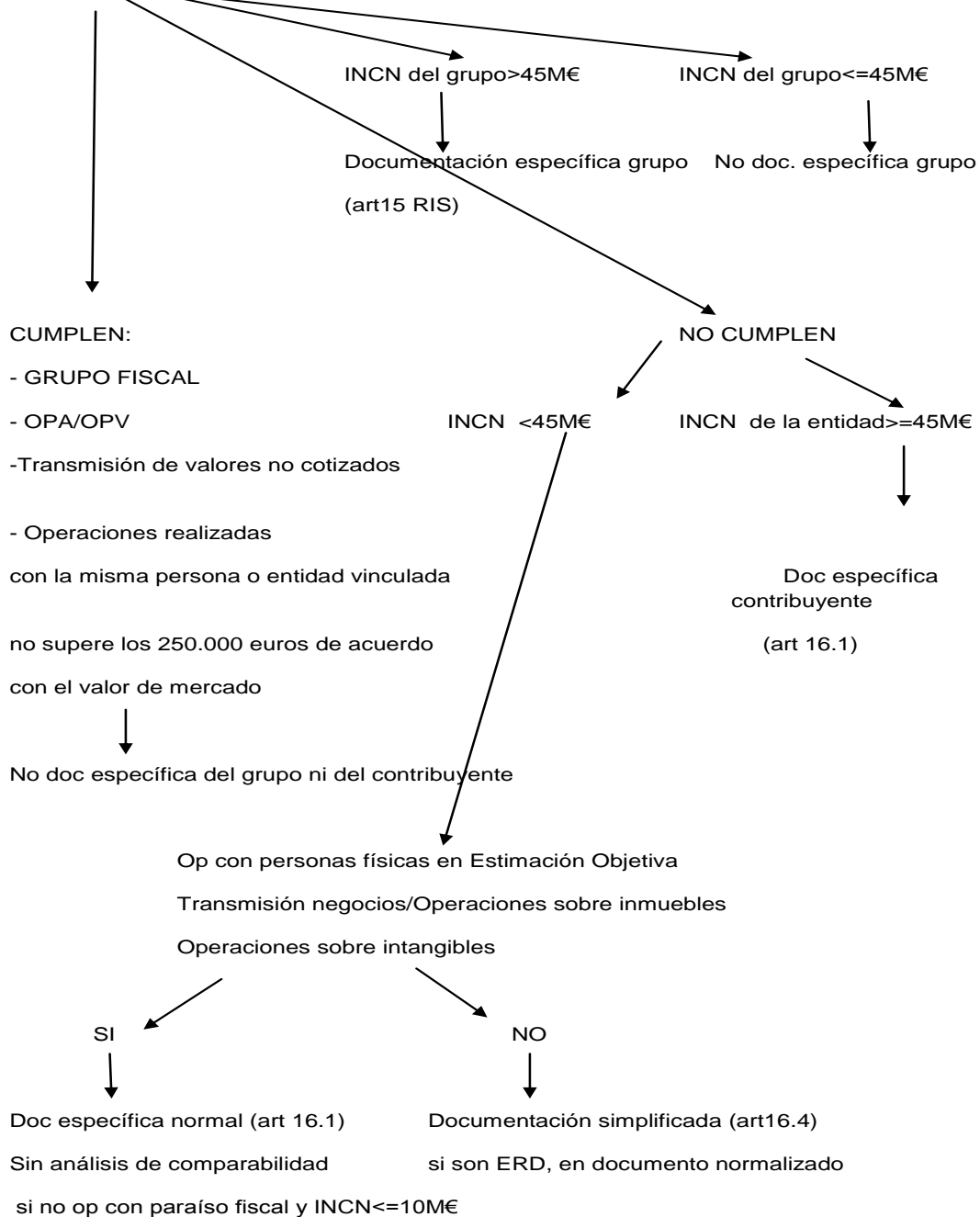
- a) Descripción de la naturaleza, características e importe de las operaciones vinculadas.
- b) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, domicilio fiscal y número de identificación fiscal del contribuyente y de las personas o entidades vinculadas con las que se realice la operación.
- c) Identificación del método de valoración utilizado.
- d) Comparables obtenidos y valor o intervalos de valores derivados del método de valoración utilizado.

En el supuesto de personas o entidades con un importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 10 millones de euros., esta documentación específica se podrá entender cumplimentada a través del documento normalizado elaborado al efecto por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. Estas entidades no deberán aportar los comparables mencionados.

ESQUEMA OBLIGACIONES DE DOCUMENTACIÓN



DEPENDIENTE O ENTIDAD VINCULADA NO GRUPO



Documentación específica del grupo al que pertenezca el contribuyente.	
Conjunto de datos	Datos
1º. Descripción general de la estructura organizativa, jurídica y operativa del grupo, así como cualquier cambio relevante en la misma.	2º. Identificación de las distintas entidades que formen parte del grupo
1º. Actividades principales del grupo, así como descripción de los principales mercados geográficos en los que opera el grupo, fuentes principales de beneficios y cadena de suministro de aquellos bienes y servicios que representen, al menos, el 10 por ciento del importe neto de la cifra de negocios del grupo, correspondiente al período impositivo	4º. Relación y breve descripción de los acuerdos de reparto de costes y contratos de prestación de servicios relevantes entre entidades del grupo
2º. Descripción general de las funciones ejercidas, riesgos asumidos y principales activos detentados por las distintas entidades del grupo, incluyendo los cambios respecto del período impositivo anterior	2º. Relación de los activos intangibles del grupo, indicando las entidades titulares de los mismos, así como descripción de la política de precios de transferencia del grupo en relación con los intangibles.
3º. Descripción de la política del grupo en materia de precios de transferencia que incluya el método o métodos de fijación de los precios adoptados por el grupo, que justifiquen su adecuación al principio de libre competencia.	3º. Importe de las contraprestaciones correspondientes a las operaciones vinculadas del grupo, derivadas de la utilización de los activos intangibles, identificando las entidades del grupo afectadas y sus territorios de residencia fiscal
5º. Descripción de las operaciones de reorganización y de adquisición o cesión de activos relevantes, realizadas durante el período impositivo	4º. Relación de acuerdos entre las entidades del grupo relativos a intangibles, incluyendo los acuerdos de reparto de costes, los principales acuerdos de servicios de investigación y acuerdos de licencias.
1º. Descripción general de la estrategia global del grupo en relación al desarrollo, propiedad y explotación de los activos intangibles, incluyendo la localización de las principales instalaciones en las que se realicen actividades de investigación y desarrollo, así como la dirección de las mismas.	5º. Descripción general de cualquier transferencia relevante sobre activos intangibles realizada en el período impositivo, incluyendo las entidades, países e importes
1º. Descripción general de la forma de financiación del grupo, incluyendo los principales acuerdos de financiación suscritos con personas o entidades ajenas al grupo.	2º. Identificación de las entidades del grupo que realicen las principales funciones de financiación del grupo, así como el país de su constitución y el correspondiente a su sede de dirección efectiva.
3º. Descripción general de la política de precios de transferencia relativa a los acuerdos de financiación entre entidades del grupo	1º. Estados financieros anuales consolidados del grupo
	2º. Relación y breve descripción de los acuerdos previos de valoración unilateral vigentes y cualquier otra decisión con alguna autoridad fiscal que afecte a la distribución de los beneficios del grupo entre países.

Documentación específica del contribuyente	
Conjunto de datos	Datos
1º. Estructura de gestión, organigrama y personas o entidades destinatarias de los informes de gestión del contribuyente, así como sus países o territorios de residencia fiscal.	1º. Descripción detallada de la naturaleza, características e importe de las operaciones vinculadas.
2º. Descripción de las actividades del contribuyente, de su estrategia de negocio y, en su caso, de su participación en operaciones de reestructuración o de cesión o transmisión de activos intangibles en el período impositivo.	2º. Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, domicilio fiscal y número de identificación fiscal del contribuyente y de las personas o entidades vinculadas con las que se realice la operación
3º. Principales competidores.	5º. En su caso, criterios de reparto de gastos en concepto de servicios prestados conjuntamente en favor de varias personas o entidades vinculadas, así como los correspondientes acuerdos, si los hubiera, y acuerdos de reparto de costes a que se refiere el artículo 18 de este Reglamento.
3º. Análisis de comparabilidad y análisis funcional detallado, por cada categoría de operación, en los términos descritos en el artículo 17 de este Reglamento	6º. Copia de los acuerdos previos de valoración vigentes y cualquier otra decisión con alguna autoridad fiscal que estén relacionados con las operaciones vinculadas señaladas anteriormente.
4º. Explicación relativa a la selección del método de valoración elegido, incluyendo una descripción de las razones que justificaron la elección del mismo, así como su forma de aplicación, los comparables obtenidos y la especificación del valor o intervalo de valores derivados del mismo.	
7º. Cualquier otra información relevante de la que haya dispuesto el contribuyente para determinar la valoración de sus operaciones vinculadas	
1º. Estados financieros anuales del contribuyente	
2º. Conciliación entre los datos utilizados para aplicar los métodos de precios de transferencia y los estados financieros anuales.	
3º. Datos financieros de los comparables utilizados y fuente de la que proceden	
Si, para determinar el valor de mercado, se utilizan métodos y técnicas de valoración generalmente aceptados detalladamente el método o técnica concreto. Se describirán las magnitudes, porcentajes, ratios, tipos de interés, tasas de actualización y demás variables en que se basen los citados métodos y técnicas y se justificará la razonabilidad y coherencia de las hipótesis asumidas por referencia a datos históricos, a planes de negocios o a cualquier otro elemento que se considere esencial para la correcta determinación del valor y su adecuación al principio de libre competencia.elegido, así como las razones de su elección.	

Información país por país.

- | |
|---|
| a) Ingresos brutos del grupo, distinguiendo entre los obtenidos con entidades vinculadas o con terceros. |
| b) Resultados antes del Impuesto sobre Sociedades o Impuestos de naturaleza idéntica o análoga al mismo. |
| c) Impuestos sobre Sociedades o Impuestos de naturaleza idéntica o análoga satisfechos, incluyendo las retenciones soportadas. |
| d) Impuestos sobre Sociedades o Impuestos de naturaleza idéntica o análoga al mismo devengados, incluyendo las retenciones. |
| e) Importe de la cifra de capital y otros fondos propios existentes en la fecha de conclusión del período impositivo. |
| f) Plantilla media. |
| g) Activos materiales e inversiones inmobiliarias distintos de tesorería y derechos de crédito. |
| h) Lista de entidades residentes, incluyendo los establecimientos permanentes y actividades principales realizadas por cada una de ellas. |
| i) Otra información que se considere relevante y una explicación, en su caso, de los datos incluidos en la información. |

Restricción del perímetro de vinculación

Es novedosa la **restricción del perímetro de vinculación**, perímetro que fue escasamente alterado en la Ley 36/2006 y respecto del cual se ha puesto de manifiesto la necesidad creciente de restringir los supuestos de vinculación en el ámbito de la relación socio-sociedad, que queda fijado en el **25 por ciento de participación** (actualmente es del 5 por ciento y del 1 por ciento tratándose de entidades cotizadas).

Exclusión de la consideración de operación vinculada

Se excluye la consideración de operación vinculada a las operaciones realizadas por la sociedad con sus consejeros o administradores en lo correspondiente a la retribución por el ejercicio de sus funciones orgánicas.

Se debe atender a lo establecido en los estatutos, no obstante cabe considerar la proporcionalidad y razonabilidad de los importes fijos o acordados por la junta general de accionistas, principalmente cuando los administradores sean socios con participación significativa.

Asimismo, **se suprime la vinculación** prevista en la letra e) del art. 16.2 e) del TRLIS : **Una entidad y los socios o partícipes de otra entidad**, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo

También se ha suprimido como supuesto de vinculación el de una entidad no residente y sus EP en España.

En el caso de las ERD no tendrán que aportar los comparables y podrán cumplir con la obligación documental mediante la presentación de una declaración normalizada a aprobar por el Ministerio.

OBLIGACIONES DE DOCUMENTACIÓN	CONDICIONES
NO OBLIGACIÓN	Las operaciones realizadas con la misma persona o entidad vinculada, siempre que el importe de la contraprestación del conjunto de operaciones no supere los 250.000 euros, de acuerdo con el valor de mercado.
DOCUMENTACIÓN SIMPLIFICADA	Personas o entidades vinculadas cuyo importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 45 millones de euros con excepciones
DOCUMENTACIÓN NORMAL	El resto

Metodología de valoración de las operaciones

En relación con la propia metodología de valoración de las operaciones, **se elimina la jerarquía de métodos** que se contenía en la regulación anterior para determinar el valor de mercado de las operaciones vinculadas, **admitiéndose adicionalmente y con carácter subsidiario, otros métodos y técnicas de valoración** (por ejemplo, el método de descuento de flujos de efectivo), siempre que respeten el principio de libre competencia.

Reglas específicas de valoración para la retribución de los socios de las sociedades profesionales

Asimismo, se establecen en esta Ley reglas específicas de valoración para la retribución de los socios de las sociedades profesionales, ajustadas a la realidad económica.

La **novedad** que incorpora la LIS es que cuando **antes se exigía para la aplicación de estas reglas específicas que la cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de servicios a la entidad no fuera inferior al 85 por ciento del resultado previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios, ahora el % exigido se minorará hasta el 75%, y además pasará a ser aplicable con independencia del importe neto de la cifra de negocios de la entidad (antes sólo ERD)**

Tratamiento fiscal del ajuste secundario

La novedad corresponde a que se establece que **no se aplicará lo dispuesto en relación al ajuste secundario con carácter general cuando se proceda a la restitución patrimonial entre las personas o entidades vinculadas en los términos que reglamentariamente se establezcan.**

Esta restitución no determinará la existencia de renta en las partes afectadas.

Con esta incorporación en la nueva LIS, el legislador ha salido al paso de la reciente STS de 27 de mayo de 2014 que declaró parcialmente ilegal el desarrollo reglamentario del régimen de las operaciones vinculadas en lo relativo al llamado ajuste secundario.

Ejemplo:

El socio de una sociedad (al 75%) presta servicios profesionales a la misma conviniendo un importe de 100.000€ sin que el resto de socios realicen operación o aportación de fondos alguna a la sociedad

La Inspección de la AEAT valora dichos servicios en 200.000€.

En este caso, la sociedad tendrá un mayor gasto por importe de 100.000€, mientras que el socio aumentará sus ingresos fiscales por el mismo importe (ajuste primario).

En cuanto a la diferencia de valoración para el socio tendrá el siguiente tratamiento:

75% x 100.000: 75.000€ mayor valor de su participación en la sociedad.

Por el 25% x 100.000: 25.000€, se considerará como una liberalidad, salvo que por parte de la sociedad se proceda a restituirle dicho importe, antes de firmar las actas de Inspección.

Desde el punto de vista de la sociedad:

75% x 100.000: 75.000€, tendrá el tratamiento de aportación de fondos propios sin impacto en base imponible.

Por el 25% x 100.000: 25.000€, será renta para la entidad, salvo que se proceda a restituir dicho importe al socio con las condiciones antes comentadas (la calificación jurídica de la diferencia constituye el denominado ajuste secundario).

Efectos de la firmeza de la liquidación en operaciones vinculadas

En cuanto a cómo cabe tener en cuenta la firmeza de la liquidación firme de la valoración realizada por la Administración Tributaria en relación a entidades vinculadas, se establece lo siguiente

“La firmeza de la liquidación determinará su eficacia y firmeza frente a las demás personas o entidades vinculadas. La Administración tributaria efectuará las regularizaciones que correspondan, salvo que dichas regularizaciones se hayan efectuado por la propia persona o entidad vinculada afectada, en los términos que reglamentariamente se establezcan.”

Antes había que esperar a que la Administración tributaria liquidara en función de la valoración que hubiere adquirido firmeza en las entidades vinculadas

Estanqueidad de la valoración de la operación vinculada

Se establece la **estanqueidad de la valoración** realizada conforme a la regulación específica de las operaciones vinculadas **con la valoración que se pudiera hacer en otros ámbitos**, como pudiera ser el supuesto del valor en aduana o ITP.

Exclusión de la aplicación de la tasación pericial contradictoria en el procedimiento de valoración

A diferencia de la normativa anterior, si contra la liquidación provisional practicada a dicho obligado tributario como consecuencia de la corrección valorativa, éste interpusiera el correspondiente recurso o reclamación, no cabe instar la tasación pericial contradictoria.

Ampliación de los efectos temporales de los acuerdos previos de valoración

El acuerdo de valoración surtirá efectos respecto de las operaciones realizadas con posterioridad a la fecha en que se apruebe, y tendrá validez durante los períodos impositivos que se concreten en el propio acuerdo, sin que pueda exceder de los 4 períodos impositivos siguientes al de la fecha en que se apruebe.

Asimismo, podrá determinarse que sus efectos alcancen a las operaciones de períodos impositivos anteriores siempre que no hubiese prescrito el derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación ni hubiese liquidación firme que recaiga sobre las operaciones objeto de solicitud.

Régimen sancionador en operaciones vinculadas

Se modifica el régimen sancionador, que se convierte en menos gravoso y queda redactado de la siguiente manera:

“13. 1.º Constituye infracción tributaria la falta de aportación o la aportación de forma incompleta, o con datos falsos, de la documentación que, conforme a lo previsto en el apartado 3 de este artículo y en su normativa de desarrollo, deban mantener a disposición de la Administración tributaria las personas o entidades vinculadas, cuando la Administración tributaria no realice correcciones en aplicación de lo dispuesto en este artículo.

Esta infracción tendrá la consideración de infracción grave y se sancionará de acuerdo con las siguientes normas:

*a) La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de **1.000 euros (antes 1.500)** por cada dato y **10.000 euros (antes 15.000)** por conjunto de datos, omitido, o falso, referidos a cada una de las obligaciones de documentación que se establezcan reglamentariamente para el grupo o para cada persona o entidad en su condición de contribuyente.*

b) La sanción prevista en la letra anterior tendrá como límite máximo la menor de las dos cuantías siguientes:

- El 10 por ciento del importe conjunto de las operaciones sujetas a este Impuesto, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes realizadas en el período impositivo.

- El 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios.

Comentario: no queda clara la diferencia entre “importe conjunto de las operaciones sujetas a este Impuesto” y “el importe neto de la cifra de negocios”,

2.º Constituyen infracción tributaria los siguientes supuestos, siempre que conlleven la realización de correcciones por la Administración tributaria, en aplicación de lo dispuesto en este artículo respecto de las operaciones sujetas a este Impuesto, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes:

(i) la falta de aportación o la aportación de documentación incompleta, o con datos falsos de la documentación que, conforme a lo previsto en el apartado 3 de este artículo y en su normativa de desarrollo, deban mantener a disposición de la Administración tributaria las personas o entidades vinculadas.

(ii) que el valor de mercado que se derive de la documentación prevista en este artículo y en su normativa de desarrollo no sea el declarado en el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Estas infracciones tendrán la consideración de infracción grave y se sancionarán con multa pecuniaria proporcional del 15 por ciento sobre el importe de las cantidades que resulten de las correcciones que correspondan a cada operación. (antes con un mínimo del doble de la sanción que correspondería por falta de aportación o la aportación de forma incompleta, o con datos falsos)

Esta sanción será incompatible con la que proceda, en su caso, por la aplicación de los artículos 191, 192, 193 o 195 de la Ley General Tributaria, por la parte de bases que hubiesen dado lugar a la imposición de la infracción prevista en este número 2.º.

3.º *Las correcciones realizadas por la Administración tributaria en aplicación de lo dispuesto en este artículo respecto de operaciones sujetas a este Impuesto, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de no Residente, que determinen falta de ingreso, obtención indebida de devoluciones tributarias o determinación o acreditación improcedente de partidas a compensar en declaraciones futuras o se declare incorrectamente la renta neta sin que produzca falta de ingreso u obtención de devoluciones por haberse compensado en un procedimiento de comprobación o investigación cantidades pendientes de compensación, habiéndose cumplido la obligación de documentación específica a que se refiere el apartado 3 de este artículo, no constituirá la comisión de las infracciones de los artículos 191, 192, 193 o 195 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, por la parte de bases que hubiesen dado lugar a la referidas correcciones.*

4º *Las sanciones previstas en este apartado serán compatibles con la establecida para la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a las actuaciones de la Administración tributaria en el artículo 203 de la Ley General Tributaria, por la desatención de los requerimientos realizados.*

Respecto de las sanciones impuestas conforme a lo dispuesto en este artículo resultará de aplicación lo establecido en los apartados 1.b) y 3 del artículo 188 de la Ley General Tributaria.”

f) Compensación de bases imponibles negativas

(Artículo 26). Se modifica sustancialmente el tratamiento de la compensación de bases imponibles negativas.

Destaca la aplicabilidad de dichas bases imponibles en un futuro sin límite temporal.

No obstante, se introduce una **limitación cuantitativa del 70 por ciento de la base imponible previa a su compensación**, si bien, podrán compensarse **sin limitación alguna** bases imponibles negativas que **no superen un millón de euros**.

Para el año 2016: 60%

Para 2015: INCN < 20M€ 100%

20M€ < INCN < 60M€ 50%

INCN > 60M€ 25%

Bases imponibles negativas compensables: condiciones y límites:

Las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos siguientes con el límite del 70 por ciento de la base imponible previa a su compensación.

En todo caso, se podrán compensar en el período impositivo bases imponibles negativas **por importe de 1 millón de euros**.

Ejemplos:

La sociedad A tiene bases imponibles negativas de ejercicios anteriores pendientes de compensación por importe de 600.000€ y la base imponible previa del periodo es de 500.000€.

Puede compensar íntegramente 500.000.

La sociedad B tiene bases imponibles negativas de ejercicios anteriores pendientes de compensación por importe de 1.200.000€ y la base imponible previa del periodo es de 1.100.000.-€

Puede compensar íntegramente el mayor entre:

- 1.100.000 x 70%: 770.000.-€
- 1.000.000€

Comprobación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores

- El derecho de la Administración para comprobar o investigar las bases imponibles negativas pendientes de compensación prescribirá a los 10 años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se generó el derecho a su compensación.
- **Transcurrido dicho plazo**, el contribuyente deberá acreditar que las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda resultan procedentes, así como su cuantía, mediante la **exhibición de la liquidación o autoliquidación y de la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil.**

Casos particulares de límites aplicables:

- **La limitación a la compensación de bases imponibles negativas no resultará de aplicación** en el importe de las rentas correspondientes a quitas o esperas consecuencia de un acuerdo con los acreedores del contribuyente. Las bases imponibles negativas que sean objeto de compensación con dichas rentas no se tendrán en consideración respecto del importe de 1 millón de euros a que se refiere el apartado anterior.
- El límite antes mencionado no se aplicará en el período impositivo en que se produzca la **extinción de la entidad, salvo** que la misma sea consecuencia de una operación de reestructuración a la que resulte de aplicación el **régimen fiscal especial de reestructuración** empresarial establecido en el **capítulo VII del título VII del LIS**.
- Si el **período impositivo tuviera una duración inferior al año**, las bases imponibles negativas que podrán ser objeto de compensación en el período impositivo, serán el resultado de multiplicar 1 millón de euros por la proporción existente entre la duración del período impositivo respecto del año.
- **El límite anterior no resultará de aplicación en el caso de entidades de nueva creación** a que se refiere el artículo 29.1 de la LIS en los 3 primeros períodos impositivos en que se genere una base imponible positiva previa a su compensación

Adquisición de entidades inactivas o cuasi-inactivas

Con anterioridad cabía **minorar la base imponible** compensable en el importe de la diferencia positiva entre el valor de las aportaciones de los socios, realizadas por cualquier título, correspondiente a la participación adquirida y su valor de adquisición **para evitar computar dos veces un pérdida, en los socios y en la sociedad.**

Ahora cabe minorar íntegramente las bases imponibles a compensar con el objeto de evitar la adquisición de entidades inactivas o cuasi-inactivas con bases imponibles negativas, se establecen medidas que impiden su aprovechamiento, incidiendo en la lucha contra el fraude fiscal

Al igual que en la anterior normativa, se establecen cautelas para evitar la transmisión de sociedades inactivas con bases imponibles negativas, así se establece que no podrán ser objeto de compensación las bases imponibles negativas cuando concurren las siguientes **circunstancias**:

- a) **La mayoría del capital social o de los derechos a participar en los resultados de la entidad que hubiere sido adquirida por una persona o entidad o por un conjunto de personas o entidades vinculadas, con posterioridad a la conclusión del período impositivo al que corresponde la base imponible negativa.**
- b) **Las personas o entidades a que se refiere el párrafo anterior hubieran tenido una participación inferior al 25 por ciento en el momento de la conclusión del período impositivo al que corresponde la base imponible negativa.**
- c) **La entidad adquirida se encuentre en alguna de las siguientes circunstancias:**
 - 1.º **No viniera realizando actividad económica alguna dentro de los 3 meses anteriores a la adquisición;**
 - 2.º **Realizara una actividad económica en los 2 años posteriores a la adquisición diferente o adicional a la realizada con anterioridad, que determinara, en sí misma, un importe neto de la cifra de negocios en esos años posteriores superior al 50 por ciento del importe medio de la cifra de negocios de la entidad correspondiente a los 2 años anteriores.**

Se entiende por actividad diferente o adicional aquella que tenga asignado diferente grupo a la realizada con anterioridad, en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas.
 - 3.º **Se trate de una entidad patrimonial en los términos establecidos en la LIS.**
 - 4.º **La entidad haya sido dada de baja en el índice de entidades** por aplicación de lo dispuesto en la LIS (los débitos tributarios de la entidad para con la Hacienda pública del Estado sean declarados fallidos o cuando la entidad no hubiere presentado la declaración por este impuesto correspondiente a 3 períodos impositivos consecutivos)

Ejemplo:

La sociedad A tiene 100 acciones y en el año 2015 obtiene bases imponibles negativas por 100, su cifra de negocios es de 500. .

En periodos anteriores las BINS ascienden a 500

En 2016 unos accionistas que ostentaban el 10% de la participación adquieren el 90% restante.

La sociedad A pasa a desarrollar una actividad diferente a la que realizaba hasta 2015 obteniendo ingresos de 5.000.

La sociedad A no podrá compensar las BINS de 100+500: 600 ya que

- Los nuevos inversores participaban en menos de 25% de la sociedad A cuando se obtuvieron las pérdidas y
- La sociedad realiza una actividad diferente a la anterior a 2016 que supone que su importe medio de la cifra de negocios sea superior al 50% del importe medio de los dos años anteriores.

Ejemplo:

Una sociedad que se dedicaba a la promoción inmobiliaria, debido a la crisis del sector estaba inactiva desde el año 2012.

Había declarado hasta ese año, bases imponibles negativas por importe de 1.000.000€.

El año 2015 los socios venden las participaciones a un grupo inversor que inicia la actividad de franquiciar establecimientos de venta de productos alimenticios.

En este caso no podrá compensar las bases imponibles negativas debido a que se cumplen las limitaciones para su compensación .

Compensación o deducción de determinados créditos fiscales más allá del plazo de prescripción

Adicionalmente, la **extensión del plazo de compensación o deducción de determinados créditos fiscales** más allá del **plazo de prescripción** en beneficio de los contribuyentes, se acompaña de la **limitación a un período de 10 años del plazo de que dispone la Administración para comprobar la procedencia de la compensación o deducción originada.**

El derecho de la Administración para comprobar o investigar las bases imponibles negativas pendientes de compensación tiene las siguientes condiciones:

- Prescribirá a los 10 años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se generó el derecho a su compensación.

- Trascurrido dicho plazo, el contribuyente deberá acreditar que las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda resultan procedentes, así como su cuantía, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y de la contabilidad con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil.

Ejemplo:

La sociedad A declaró el año 2003 una base imponible negativa y la compensa en el periodo 2015

La sociedad conserva la contabilidad oficial y la depositó en plazo en el Registro Mercantil

No obstante contabilizó unos gastos en concepto de sanciones administrativas que no fueron ajustados en base imponible

La sociedad es objeto de comprobación inspectora en relación al año 2015.

La base imponible negativa declarada de 2003 puede compensarse en 2015.

Otra sociedad tiene idéntica situación referida al año 2006 y es objeto de comprobación inspectora en relación al año 2015.

En este caso, dado que no han transcurrido 10 años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación, el 25/7/2007, hasta el inicio de las actuaciones inspectoras (anterior al 25/7/2017) y el periodo en que se ha compensado, la base imponible compensable se minorará, al menos, en el importe de los gastos no deducibles contabilizados en 2006.

De aplicación únicamente a los periodos impositivos que se inicien dentro de año 2015:

La compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, para los contribuyentes cuyo **volumen de operaciones**, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, haya superado la cantidad de 6.010.121,04 euros **durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicien los periodos impositivos dentro del año 2015**, tendrá los siguientes límites:

- La compensación de bases imponibles negativas está limitada al **50 por ciento de la base imponible previa a dicha compensación**, cuando en esos 12 meses el **importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 20 millones de euros pero inferior a 60 millones de euros**.
- La compensación de bases imponibles negativas está limitada al **25 por ciento de la base imponible previa a dicha compensación**, cuando en esos 12 meses el **importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 60 millones de euros**.

Estas limitaciones a la compensación de bases imponibles negativas no resultarán de aplicación en el importe de las rentas correspondientes a quitas y esperas consecuencia de un acuerdo con los acreedores no vinculados con el contribuyente.

➔ **Limitación a la compensación de Bases Imponibles Negativas**

	2014	2015	2016 y siguientes
Volumen de operaciones > 6.010.121,04 (Gran Empresa a Efectos del IVA)	límite de la base imponible positiva previa a su compensación	límite de la base imponible positiva previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a la propia compensación de bases imponibles negativas	
Cifra de negocios			
Menos 10 millones €	100%	100%	60% en 2016 y 70% desde 2017
Entre 10 millones € y 20 millones €			
Entre 20 millones de € y 60 millones €	50%	50%	En todo caso se podrán compensar en el período impositivo hasta 1 millón de € Si el período tiene una duración inferior al año, el importe de 1 millón se prorrateará
Más de 60 millones de €	25%	25%	
		La limitación no se aplicará en el caso de entidades de nueva creación en los 3 primeros períodos impositivos en que genere BI positiva	
La limitación a la compensación no resultará de aplicación en el importe de las rentas correspondientes a quitas o esperas consecuencia de un acuerdo con los acreedores <u>no vinculados con el sujeto pasivo, aprobado en un período impositivo iniciado a partir del 01.01.2013.</u>		La limitación a la compensación no resultará de aplicación en el importe de las rentas correspondientes a quitas o esperas consecuencia de un acuerdo con los acreedores <u>del contribuyente.</u>	

4) Tratamiento de la doble imposición: Régimen general de exención para participaciones significativas en entidades

Régimen de exención general para participaciones significativas, aplicable tanto en el ámbito interno como internacional

(Artículo 21) Uno de los aspectos más novedosos de la nueva LIS es el tratamiento de la doble imposición.

Tras el dictamen motivado de la Comisión Europea nº 2010/4111, relativo al tratamiento fiscal de los dividendos, resulta completamente necesaria una revisión del mecanismo de la eliminación de la doble imposición recogida en el Impuesto sobre Sociedades, con dos objetivos fundamentales:

- 1) Equiparar el tratamiento de las rentas derivadas de participaciones en entidades residentes y no residentes, tanto en materia de dividendos como de transmisión de las mismas, y**
- 2) Establecer un régimen de exención general en el ámbito de las participaciones significativas en entidades residentes y no residentes.**

Este nuevo mecanismo de exención constituye un mecanismo de indudable relevancia para favorecer la competitividad y la internacionalización de las empresas españolas.

Asimismo, **el régimen de exención en el tratamiento de las plusvalías de origen interno simplifica considerablemente la situación previa, que incluía un complejo mecanismo para garantizar la eliminación de la doble imposición.**

Asimismo, es importante señalar como novedad la supresión de la deducción interna por dividendos al 50% cuando la participación era inferior al 5%.

Las condiciones y requisitos para aplicar la exención son los siguientes:

a) En cuanto a los dividendos de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español.

Estarán exentos los dividendos o participaciones en beneficios de entidades, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

1) En cuanto al importe o porcentaje de la participación, independientemente del lugar de residencia de la entidad participada:

Que el porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad sea, al menos, del 5 por ciento o bien que el valor de adquisición de la participación sea superior a 20 millones de euros.

Ejemplo:

Una sociedad contabiliza los siguientes dividendos:

10.000€ por participaciones en sociedades, por valor contable de 300.000€ en los que participa en menos del 5%.

20.000€ en sociedades que participa más del 5% y cumple los restantes requisitos para la exención.

Tratamiento fiscal:

Por los 10.000€ a resultado contable y base imponible sin exención ni deducción para evitar la doble imposición.

Por los 20.000€ integrados en el resultado contable, ajuste extracontable negativo de 20.000€.

2) En cuanto a la permanencia de la participación.

La participación correspondiente se deberá poseer de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, se deberá mantener posteriormente durante el tiempo necesario para completar dicho plazo. Para el cómputo del plazo se tendrá también en cuenta el período en que la participación haya sido **poseída ininterrumpidamente por otras entidades** que reúnan las circunstancias a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio para formar parte **del mismo grupo** de sociedades, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

En el supuesto de que la entidad participada obtenga dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades en más del 70 por ciento de sus ingresos, la aplicación de esta exención respecto de dichas rentas requerirá que el contribuyente tenga una participación indirecta en esas entidades que cumpla los requisitos de participación de al menos el 5%.

El referido porcentaje de ingresos se calculará sobre el resultado consolidado del ejercicio, en el caso de que la entidad directamente participada sea dominante de un grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, y formule cuentas anuales consolidadas.

No obstante, la participación indirecta en filiales de segundo o ulterior nivel deberá respetar el porcentaje mínimo del 5 por ciento, salvo que dichas filiales reúnan las circunstancias a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio para formar parte del mismo grupo de sociedades con la entidad directamente participada y formulen estados contables consolidados.

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

3) En cuanto a la tributación en el extranjero de la entidad no residente:

En el caso de **participaciones en el capital o en los fondos propios de entidades no residentes** en territorio español, **que la entidad participada haya estado sujeta y no exenta por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto a un tipo nominal de, al menos, el 10 por ciento en el ejercicio en que se hayan obtenido los beneficios que se reparten o en los que se participa, con independencia de la aplicación de algún tipo de exención, bonificación, reducción o deducción sobre aquellos.**

A estos efectos, se tendrán en cuenta aquellos tributos extranjeros que hayan tenido por finalidad la imposición de la renta obtenida por la entidad participada, con independencia de que el objeto del tributo lo constituya la renta, los ingresos o cualquier otro elemento indiciario de aquella.

Se considerará cumplido este requisito, cuando la entidad participada sea residente en un país con el que España tenga suscrito un **convenio para evitar la doble imposición internacional, que le sea de aplicación y que contenga cláusula de intercambio de información.**

En el supuesto de que la entidad participada no residente obtenga dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades, la aplicación de esta exención requerirá que el requisito previsto en esta letra se cumpla, al menos, en la entidad indirectamente participada.

En el supuesto de que la entidad participada obtenga dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades procedentes de dos o más entidades respecto de las que solo en alguna o algunas de ellas se cumplan los requisitos señalados en las letras a) y b) anteriores, la aplicación de la exención se referirá a aquella parte de los dividendos o participaciones en beneficios recibidos por el contribuyente respecto de entidades en las que se cumplan los citados requisitos.

No se aplicará la exención respecto del importe de aquellos dividendos o participaciones en beneficios cuya distribución genere un gasto fiscalmente deducible en la entidad pagadora.

Para la aplicación de este artículo, en el caso de distribución de reservas se atenderá a la designación contenida en el acuerdo social y, en su defecto, se considerarán aplicadas las últimas cantidades abonadas a dichas reservas.

1.º Tendrán la consideración de dividendos o participaciones en beneficios, los derivados de los valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades, con independencia de su consideración contable.

2.º Tendrán la consideración de dividendos o participaciones en beneficios exentos las retribuciones correspondientes a préstamos participativos otorgados por entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, salvo que generen un gasto fiscalmente deducible en la entidad pagadora (se trata del reverso lógico del art. 15.a).

b) En cuanto a la renta positiva obtenida en la transmisión de la participación en una entidad

Estará exenta la renta positiva obtenida en la transmisión de la participación en una entidad, cuando se cumplan los **requisitos establecidos en el apartado anterior**.

El mismo régimen se aplicará a la renta obtenida en los supuestos de liquidación de la entidad, separación del socio, fusión, escisión total o parcial, aportación no dineraria o cesión global de activo y pasivo.

El requisito en relación al **porcentaje de participación deberá cumplirse el día en que se produzca la transmisión**.

El requisito exigido en relación a entidades no residentes en territorio español, de que la entidad participada haya estado **sujeta y no exenta por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto a un tipo nominal de, al menos, el 10 por ciento, deberá ser cumplido en todos y cada uno de los ejercicios de tenencia de la participación**.

No obstante, en el caso de que este requisito no se cumpliera en alguno o algunos de los ejercicios de tenencia de la participación, la exención prevista en este apartado se aplican reglas específicas.

a) Respecto de aquella parte de la renta que se corresponda con un incremento neto de beneficios no distribuidos generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación, se considerará exenta aquella parte que se corresponda con los beneficios generados en aquellos ejercicios en los que se cumpla el requisito establecido en el punto 2) anterior.

b) Respecto de aquella parte de la renta que no se corresponda con un incremento neto de beneficios no distribuidos generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación, la misma se entenderá generada de forma lineal, salvo prueba en contrario, durante el tiempo de tenencia de la participación, considerándose exenta aquella parte que proporcionalmente se corresponda con la tenencia en los ejercicios en que se haya cumplido el requisito establecido en el punto 2) anterior.

Ejemplo:

La sociedad A participa en la sociedad no residente B, desde el año 2012, obteniendo los siguientes beneficios no distribuidos correspondientes a su % de participación del 20%:

2012:	100
2013	200
2014	150
2015	120

En los años 2012 y 2013 no se cumple el requisito de tributación mínima.

La participación se transmite a principios de 2016, obteniendo una renta de 250.

La renta exenta será de 250 ya que es menor que los beneficios no distribuidos de periodos en que cumple el requisito de tributación mínima, $150+120: 270$, suponiendo un ajuste extracontable negativo por 250.

Sin embargo, si la renta obtenida hubiese sido de 610,

La parte exenta sería:

570 por beneficios no distribuidos + imputación de la plusvalía tácita $(610 - 570)/4 \times 2: 590$

Transmisión de la participación en el capital o en los fondos propios de una entidad que, a su vez, participara en dos o más entidades:

En el caso de transmisión de la participación en el capital o en los fondos propios de una entidad que, a su vez, participara en dos o más entidades respecto de las que sólo en alguna o algunas de ellas se cumpliera el requisito previsto en el punto 2) anterior, la exención prevista en este apartado se aplicará de acuerdo con las siguientes reglas:

1º Respecto de aquella parte de la renta que se corresponda con un incremento neto de beneficios no distribuidos generados por las entidades indirectamente participadas durante el tiempo de tenencia de la participación, se considerará exenta aquella parte de la renta que se corresponda con los beneficios generados por las entidades en las que se cumpla el requisito establecido en el punto 2) anterior.

2.º Respecto de aquella parte de la renta que no se corresponda con un incremento neto de beneficios no distribuidos generados por las entidades indirectamente participadas durante el tiempo de tenencia de la participación, se considerará exenta aquella parte que proporcionalmente sea atribuible a las entidades en que se haya cumplido el requisito establecido en el punto 2) anterior.

La parte de la renta que no tenga derecho a la exención en los términos señalados en este apartado se integrará en la base imponible, teniendo derecho a la deducción para evitar la doble imposición internacional, siempre que se cumplan los requisitos necesarios para ello (art. 31).

No obstante, a los efectos de su cálculo, se tomará exclusivamente el importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto, por la parte que proporcionalmente se corresponda con la renta que no tenga derecho a la exención correspondiente a aquellos ejercicios o entidades respecto de los que no se haya cumplido el requisito establecido en el punto 2) anterior, en relación con la renta total obtenida en la transmisión de la participación.

Especialidades en la aplicación de la exención:

En los siguientes supuestos, la aplicación de la exención prevista en el apartado anterior tendrá las especialidades que se indican a continuación:

a) Cuando la **participación en la entidad hubiera sido valorada** conforme a las reglas del **régimen especial del capítulo VII del título VII** de esta Ley y **la aplicación de dichas reglas, incluso en una transmisión anterior, hubiera determinado la no integración de rentas en la base imponible** de este Impuesto, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, **derivadas de:**

- 1ª La transmisión de la participación en una entidad que no cumpla el requisito de porcentaje de participación o, total o parcialmente, al menos en algún ejercicio, el requisito de tributación mínima de la entidad no residente.
- 2ª La aportación no dineraria de otros elementos patrimoniales distintos de los representativos de la participación en fondos propios.

En este supuesto, la exención sólo se aplicará sobre la renta que corresponda a la diferencia positiva entre el valor de transmisión de la participación en la entidad y el valor de mercado de aquella en el momento de su adquisición por la entidad transmitente, en los términos establecidos en este apartado.

El resto de la renta obtenida en la transmisión se integrará en la base imponible del período impositivo.

Ejemplo:

Una sociedad adquirió la participación en otra sociedad mediante una aportación no dineraria a la que aplicó el régimen de diferimiento.

El valor contable es de 100, coincidente con el valor razonable de la fecha en que se adquirió.

El valor fiscal es de 80.

Se transmite por 110.

Resultado contable; $110-100$: 10

Beneficio fiscal: $110-80$: 30

Renta no exenta: $30-10$: 20

Renta exenta: 10

En este caso se podría decir que concurren dos ajustes extracontables, uno positivo de 20 para igualar el valor fiscal al contable, y otro negativo de 10 en aplicación de la nueva exención del art. 21.3.

Es decir, sólo disfruta de la exención el incremento de valor experimentado en sede de la transmitente, no en cuanto al aumento del valor que ya venía subrogado de una transmisión anterior a la cual resultó aplicable el régimen fiscal de diferimiento previsto para las operaciones de reestructuración empresarial.

En el supuesto de transmisiones sucesivas de valores homogéneos, la exención se limitará al exceso sobre el importe de las rentas negativas netas obtenidas en las transmisiones previas que hayan sido objeto de integración en la base imponible.

Ejemplo

La sociedad A tiene 100 acciones de la sociedad B con un coste unitario de 10.

Vende 20 acciones por 160, con un resultado de $160 - (10 \times 20) = -40$

Posteriormente vende 40 acciones por 450, resultado $450 - (10 \times 40) = 50$

Exención aplicable $50 - 40 = 10$, ajuste extracontable de -10

Casos en los que no se aplica la exención:

- a) A aquella parte de las rentas derivadas de la transmisión de la participación en una entidad que tenga la consideración de entidad patrimonial, que no se corresponda con un incremento neto de beneficios no distribuidos generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación.

Cuando la entidad que tenga la consideración de entidad patrimonial en alguno o algunos de los períodos impositivos de tenencia de la participación, no se aplicará la exención respecto de aquella parte de las que proporcionalmente se corresponda con aquellos períodos impositivos

Ejemplo

La sociedad A tiene 100 acciones de la sociedad B con un coste unitario de 10 coincidente con el valor teórico contable en el momento de la adquisición

La sociedad A vende las participaciones en B por importe de 1.500 siendo el valor teórico de la participación 1.200 que incluye los beneficios netos no distribuidos generados desde la adquisición.

Resultado contable: $1.500 - 1.000 = 500$

Exención aplicable $1.200 - 1.000 = 200$, ajuste extracontable de -200

Resultado fiscal: $1.500 - 1.000 - 200 = 300$

Ejemplo:

La sociedad A participa en la sociedad B desde principios del año 1.

El precio de adquisición de 100 coincidente con su valor teórico.

A final del año 4 se transmite la participación por 130

Los beneficios no distribuidos generados y la consideración como entidad patrimonial en estos periodos es la siguiente:

Escenario 1

	año 1	año 2	año 3	año 4	total
Beneficio no distribuido	3	2	4	1	10
entidad patrimonial	no	no	no	si	

Resultado contable: $130-100: 30$

La renta exenta es la siguiente

Beneficios no distribuidos: $3+2+4+1: 10$

Parte proporcional de la renta que no corresponde a beneficios no distribuidos

Distribución lineal de la plusvalía latente: $20/4 = 5$

Total renta exenta: $10+15: 25$

Escenario 2

	año 1	año 2	año 3	año 4	total
Beneficio no distribuido	3	2	4	1	10
entidad patrimonial	si	si	si	no	

Resultado contable: $130-100: 30$

La renta exenta es la siguiente

Beneficios no distribuidos 10

Parte proporcional de la renta que no corresponde a beneficios no distribuidos

Distribución lineal de la plusvalía latente: $20/4 = 5$

Total renta exenta: $10+5: 15$

b) A las rentas de fuente extranjera que la entidad integre en su base imponible y en relación con las cuales opte por aplicar, si procede, la deducción por doble imposición internacional (arts. 31 ó 32).

Comparativo de los requisitos para aplicar la exención y la deducción

Si aplica la exención no habrá tributación en España

Si aplica la deducción y el tipo de gravamen español es mayor que el tipo del extranjero tributará por el diferencial de tipos. En este caso es mas favorable aplicar la exención en este caso.

Si el tipo de gravamen español es menor que el extranjero, la deducción aplicable supone la no tributación adicional en España, es igual aplicar la exención o la deducción.

La aplicación de la exención supone una tributación mínima en el extranjero lo que no se exige para aplicar la deducción

Artículo 21. Exención para evitar la doble imposición sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español.

1. Estarán exentos los dividendos o participaciones en beneficios de entidades, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) **Que el porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital o en los fondos propios de la entidad sea, al menos, del 5 por ciento o bien que el valor de adquisición de la participación sea superior a 20 millones de euros**
La participación correspondiente se deberá poseer de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, se deberá mantener posteriormente durante el tiempo necesario para completar dicho plazo.,

b) **Adicionalmente, en el caso de participaciones en el capital o en los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, que la entidad participada haya estado sujeta y no exenta por un impuesto extranjero de naturaleza idéntica o análoga a este impuesto a un tipo nominal de, al menos, el 10 por ciento en el ejercicio en que se hayan obtenido los beneficios que se reparten o en los que se participa, con independencia de la aplicación de algún tipo de exención, bonificación, reducción o deducción sobre aquellos.**

Artículo 31. Deducción para evitar la doble imposición internacional: impuesto soportado por el contribuyente.

1. Cuando en la base imponible del contribuyente se integren rentas obtenidas y gravadas en el extranjero, se deducirá de la cuota íntegra la menor de las dos cantidades siguientes

a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón de gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto.

b) El importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en territorio español

Artículo 32. Deducción para evitar la doble imposición internacional: dividendos y participaciones en beneficios.

1. Cuando en la base imponible se computen dividendos o participaciones en beneficios pagados por una entidad no residente en territorio español, se deducirá el impuesto efectivamente pagado por esta última respecto de los beneficios con cargo a los cuales se abonan los dividendos, en la cuantía correspondiente de tales dividendos, siempre que dicha cuantía se incluya en la base imponible del contribuyente. Requisitos:

a) **Que la participación directa o indirecta en el capital de la entidad no residente sea, al menos, del 5 por ciento, o bien que el valor de adquisición de la participación, directa o indirecta, sea superior a 20 millones de euros.**

b) **Que la participación se hubiera poseído de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, que se mantenga durante el tiempo que sea necesario para completar un año.**

4. Esta deducción, conjuntamente con la establecida en el artículo anterior respecto de los dividendos o participaciones en los beneficios, no podrá exceder de la cuota íntegra que correspondería pagar en España por estas rentas si se hubieran obtenido en territorio español.

c) **En ningún caso se aplicará la exención cuando la entidad participada sea residente en un país o territorio calificado como paraíso fiscal, excepto que resida en un Estado miembro de la Unión Europea y el contribuyente acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades económicas.**

Renta negativa obtenida en la transmisión de la participación en una entidad que hubiera sido previamente transmitida por otra entidad del grupo:

Si se obtuviera una **renta negativa en la transmisión de la participación en una entidad que hubiera sido previamente transmitida por otra entidad** que reúna las circunstancias a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio para formar parte **de un mismo grupo** de sociedades con el contribuyente, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, **dicha renta negativa se minorará en el importe de la renta positiva obtenida en la transmisión precedente y a la que se hubiera aplicado un régimen de exención.**

Ejemplo

El año 2015 la sociedad A vende a otra sociedad del Grupo, B la participación en C, obteniendo una renta positiva de 100 que se consideró exenta.

El año 2016 B vende la participación en C a un tercero obteniendo una renta negativa de 120.

Procede realizar un ajuste extracontable positivo de 100, quedando una renta negativa neta de $120-100: 20$

Se trata de una diferencia permanente

Rentas negativas derivadas de la transmisión de la participación en entidades mediando previa distribución de dividendos exentos:

El importe de las rentas negativas derivadas de la transmisión de la participación en una entidad se minorará en el importe de los dividendos o participaciones en beneficios recibidos de la entidad participada a partir del período impositivo que se haya iniciado en el año 2009, siempre que los referidos dividendos o participaciones en beneficios no hayan minorado el valor de adquisición y que hayan tenido derecho a la aplicación de la exención.

Ejemplo:

La sociedad A adquiere en 2015 la participación en B por 100 y la vende a principios del 2017 por 80.

Los resultados obtenidos por B en 2015 y 2016 son +25 y -10.

En 2015 distribuye dividendos, que considera exentos, por importe de 20.

Renta negativa: $80 - 100 = -20$.

Minoración de la renta negativa: 20 (dividendos exentos).

Ajuste extracontable positivo: 20.

Deducción para evitar la doble imposición internacional

(art. 31) En relación a la deducción para evitar la doble imposición internacional destacan las siguientes novedades:

- a) Tendrá la consideración de **gasto deducible aquella parte del importe del impuesto satisfecho en el extranjero que no sea objeto de deducción** en la cuota íntegra por aplicación de lo señalado en el apartado 1 del art. 31, siempre que se corresponda con la **realización de actividades económicas en el extranjero**.

Con anterioridad, la totalidad del impuesto extranjero constituía un gasto no deducible (cta. 635).

Ejemplo:

Una sociedad obtiene ingresos por prestación de servicios por 1.000, la renta correspondiente a los mismos asciende a 400 y los impuestos extranjeros soportados a 150 (retención del 15% en el país de la fuente).

Tratamiento fiscal

Deducción por doble imposición internacional: 100

El menor entre impuesto extranjero: 150

Y el impuesto español: $400 \times 25\%$: 100

Impuesto extranjero no deducible en cuota, pero incluido en el resultado contable y base imponible $150 - 100$: 50

Procede ajuste extracontable negativo de 50.

La novedad radica en que actualmente el impuesto extranjero integrado en base imponible y no deducible en cuota no puede deducirse de la base imponible

Mientras que a partir del 2015 la parte del impuesto extranjero que no resulta deducible de la cuota del IS español (50) se le considerará deducible en la base imponible.

Nota: Si en lugar la obtención de ingresos por prestación de servicios realizados como actividad económica se obtuvieran otras rentas tales como cánones no cabría deducir en base imponible el impuesto extranjero no deducible en cuota.

b) Las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra podrán deducirse en los períodos impositivos siguientes sin límite temporal.

Antes, dichos importes se podían deducir en los 10 años inmediatos y sucesivos.

c) Se modifica sustancialmente el derecho de la Administración para **comprobar las deducciones por doble imposición pendientes de manera análoga al de la comprobación de bases imponibles negativas obtenidas en periodos impositivos prescritos.**

Las facultades de la Administración para realizar las comprobaciones y los derechos de la entidad son los siguientes:

El derecho de la Administración para comprobar las deducciones por doble imposición pendientes de aplicar prescribirá a los 10 años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se generó el derecho a su aplicación.

Transcurrido dicho plazo, el contribuyente deberá acreditar que las deducciones cuya aplicación pretenda resultan procedentes, así como su cuantía, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y de la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo de 10 años en el Registro Mercantil.

Deducción para evitar la doble imposición internacional: dividendos y participaciones en beneficios

En cuanto a la Deducción para evitar la doble imposición internacional: dividendos y participaciones en beneficios (Artículo 32) las novedades son las siguientes:

Requisitos para la deducción del impuesto subyacente correspondiente a los dividendos percibidos

Cuando en la base imponible se computen dividendos o participaciones en beneficios pagados por una entidad no residente en territorio español, se deducirá el impuesto efectivamente pagado por esta última respecto de los beneficios con cargo a los cuales se abonan los dividendos, en la cuantía correspondiente de tales dividendos, siempre que dicha cuantía se incluya en la base imponible del contribuyente.

Para la aplicación de esta deducción será necesario el cumplimiento de los siguientes **requisitos**:

a) Que la participación directa o indirecta en el capital de la entidad no residente sea, al menos, del 5 por ciento, o bien que el valor de adquisición de la participación, directa o indirecta, sea superior a 20 millones de euros (este requisito alternativo es una novedad).

Se amplían los casos en los que se puede aplicar esta deducción a aquellos en los que no se tiene al menos el 5% pero su valor de adquisición es superior a 20 millones de euros.

b) Que la participación se hubiera poseído de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, que se mantenga durante el tiempo que sea necesario para completar un año.

Para el cómputo del plazo se tendrá también en cuenta el período en que la participación haya sido poseída ininterrumpidamente por otras entidades que reúnan las circunstancias a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio para formar parte del mismo grupo de sociedades, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas (esta posibilidad constituye una novedad).

Reservas distribuidas

En caso de distribución de reservas se atenderá a la designación contenida en el acuerdo social y, en su defecto, se considerarán aplicadas las últimas cantidades abonadas a dichas reservas.

Novedad en relación a la no limitación temporal en la aplicación de deducciones no aplicadas por insuficiencia de cuota íntegra.

Las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra podrán deducirse en los períodos impositivos siguientes sin límite temporal.

5) En relación con el tipo de gravamen del Impuesto,

- El mismo presenta dos puntos novedosos:

El primero consiste en la reducción del tipo de gravamen general, que pasa del 30 al 25 por ciento, no obstante, en el caso de entidades de nueva creación, el tipo de gravamen se mantiene en el 15 por ciento para el primer período impositivo en que obtienen una base imponible positiva y el siguiente. Todo ello incide directamente en la competitividad de la economía española y en la internacionalización empresarial.

Esta disminución va acompañada de un segundo elemento consistente en **equiparar el tipo de gravamen general con el de la pequeña y mediana empresa**, eliminándose de esta manera una diferencia de tipos de gravamen que organismos internacionales, como el Fondo Monetario Internacional, consideran como un desincentivo o un obstáculo al crecimiento empresarial y al incremento de la productividad, de manera que permite simplificar la aplicación del Impuesto.

No obstante, **se mantiene el tipo de gravamen del 30 por ciento para las entidades de crédito**, que quedan sometidas al mismo tipo que aquellas otras entidades que se dedican a la exploración, investigación y explotación de hidrocarburos.

La situación será la siguiente:

1. El tipo general de gravamen para los contribuyentes de este Impuesto será el 25 por ciento (28% para el año 2015).

No obstante, las entidades de nueva creación que realicen actividades económicas tributarán, en el primer período impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente, al tipo del 15 por ciento, excepto si, de acuerdo con lo previsto en este artículo, deban tributar a un tipo inferior (por ejemplo entidades sin fines lucrativos que aplican el régimen fiscal establecido en la Ley 49/2002, que tributan al 10%)

Por lo tanto, **desaparece el tipo de gravamen reducido previsto para las pymes**, puesto que a partir del 1/01/16 ambos se igualarán en el 25%. Asimismo, se suprime el tipo de gravamen más reducido (20 y 25 por ciento) regulado en la DA 12^a para empresas de muy pequeña dimensión (microempresas).

Disposición transitoria 37^a. **Deducción por reversión de medidas temporales.**

1. **Los contribuyentes que tributen al tipo de gravamen general (25% desde 2016) y les haya resultado de aplicación la limitación a las amortizaciones establecida en el artículo 7 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, tendrán derecho a una deducción en la cuota íntegra del 5 por ciento de las cantidades que integren en la base imponible del período impositivo de acuerdo con el párrafo tercero del citado artículo, derivadas de las amortizaciones no deducidas en los períodos impositivos que se hayan iniciado en 2013 y 2014.**

2. **Los contribuyentes que tributen al tipo de gravamen general que se hubieran acogido a la actualización de balances prevista en el artículo 9 de la Ley 16/2012, tendrán derecho a una deducción en la cuota íntegra del 5 por ciento de las cantidades que integren en la base imponible del período impositivo derivadas de la amortización correspondiente al incremento neto de valor resultante de aquella actualización.**

Esta deducción será del 2 por ciento en los períodos impositivos que se inicien en 2015.

3. Las deducciones previstas en la presente disposición se aplicarán con posterioridad a las demás deducciones y bonificaciones que resulten de aplicación por este Impuesto.

Las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra podrán deducirse en períodos impositivos siguientes.

Ejemplo

	2015	2016
Amortizaciones deducibles procedentes de los años 2013 y 2014 (reversión de ajustes extracontables positivos de dichos periodos). Supuso que no minoró la base imponible de tales periodos, si lo hubiera minorado la cuota hubiera sido menor en el 30%,	100	100
Deducción en cuota	2	5
Amortización del mayor valor de elementos patrimoniales que se actualizaron al acogerse a la ley 16/2012	20	20
Deducción en cuota	0,4	1

6) En materia de incentivos fiscales,

Las novedades suponen:

- una simplificación del Impuesto, **eliminando determinados incentivos cuyo mantenimiento se considera innecesario,**
- la introducción de **dos nuevos incentivos vinculados al incremento del patrimonio neto, uno aplicable en el régimen general y otro específico para las empresas de reducida dimensión,** y
- la **potenciación de otros incentivos existentes como es el caso del destinado al sector cinematográfico.**

1) Desaparece la deducción por inversiones medioambientales

Desaparece la deducción por inversiones medioambientales, teniendo en cuenta que las exigencias en materia medioambiental son cada vez superiores, tornándose en ocasiones obligatorias, por lo que resultaba paradójico el mantenimiento de un incentivo de estas características.

2) Se elimina la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios

Es objeto de eliminación la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, y la recientemente creada deducción por inversión de beneficios, sustituyéndose ambos incentivos por uno nuevo denominado reserva de capitalización, y que se traduce en la no tributación de aquella parte del beneficio que se destine a la constitución de una reserva indisponible, sin que se establezca requisito de inversión alguno de esta reserva en algún tipo concreto de activo.

Con esta medida se pretende potenciar la capitalización empresarial mediante el incremento del patrimonio neto, y con ello, incentivar el saneamiento de las empresas y su competitividad. Asimismo, esta medida conjuntamente con la limitación a la deducibilidad de gastos financieros neutraliza en mayor medida el tratamiento que tiene en el Impuesto sobre Sociedades la financiación ajena frente a la financiación propia, objetivo primordial tras la crisis económica y en consonancia con las recomendaciones de los organismos internacionales.

3) Se mantiene en términos análogos a los actuales la deducción por investigación, desarrollo e innovación tecnológica

En esta deducción destaca **el incremento del importe de la aplicación sin límite y abono de la deducción en el caso de investigación y desarrollo**, respecto de aquellas entidades que realizan un considerable esfuerzo en este tipo de actividades.

Los porcentajes de deducción son los siguientes:

El 25 por ciento de los gastos efectuados en el período impositivo por este concepto.

En el caso de que los gastos efectuados en la realización de actividades de investigación y desarrollo en el período impositivo sean mayores que la media de los efectuados en los 2 años anteriores, se aplicará el porcentaje establecido en el párrafo anterior hasta dicha media, y el 42 por ciento sobre el exceso respecto de ésta. Además de la deducción que proceda conforme a lo dispuesto en los párrafos anteriores, se practicará una deducción adicional del 17 por ciento del importe de los gastos de personal de la entidad correspondientes a investigadores cualificados adscritos en exclusiva a actividades de investigación y desarrollo

El 8 por ciento de las inversiones en elementos de inmovilizado material e intangible, excluidos los inmuebles y terrenos, siempre que estén afectos exclusivamente a las actividades de investigación y desarrollo.

El 12 por ciento de los gastos efectuados en el período en los conceptos de innovación tecnológica establecidos en la letra b) del art. 35.2 de la LIS.

También cabe destacar que mientras **actualmente sólo se minora la base de la deducción en el 65% del importe de las subvenciones recibidas**, en la nueva LIS deberá minorarse en la totalidad de las mismas.

4) Se rediseña la deducción destinada al fomento de la industria cinematográfica

La deducción destinada al fomento de la industria cinematográfica amplía sustancialmente su alcance.

El porcentaje de deducción se incrementa hasta el 20% para el primer millón de base de la misma y se mantiene el 18% sobre el exceso.

La base de la deducción se mantiene en términos análogos a la redacción actualmente vigente, no obstante, se introduce como novedad el requisito de que como mínimo el 50% de la base de la deducción corresponda a gastos realizados en territorio español.

Se establece un límite cuantitativo absoluto para esta deducción de 3.000.000.-€.

Finalmente, el importe de esta deducción conjuntamente con el resto de ayudas recibidas para la financiación de la obra no puede exceder del 50 por ciento del coste de producción.

Adicionalmente, en el apartado 2 de este precepto se introduce como novedad absoluta una deducción para aquellas entidades que se encarguen de la ejecución parcial de una producción audiovisual extranjera por los gastos realizados en territorio español, y siempre que éstos asciendan, al menos, a 1.000.000.-€.

La base de la deducción estará constituida exclusivamente por los siguientes gastos:

Los gastos de personal creativo con residencia fiscal en España o dentro del EEE, con el límite de 50.000.-€ por persona.

Los gastos derivados de la utilización de industrias técnicas y otros proveedores.

El porcentaje de deducción es el 15% con el límite absoluto de 2.500.000.-€ por cada producción realizada.

El importe de esta deducción, conjuntamente con el resto de ayudas recibidas por el contribuyente, no podrá superar el 50 por ciento del coste de producción.

Es importante destacar que sólo esta modalidad de la deducción regulada en el art. 36 de la nueva LIS queda excluida del cómputo del límite del 25% de la cuota íntegra ajustada positiva conjunto para todas las deducciones.

El propio art. 36, en su último apartado 3, todavía introduce una tercera modalidad de esta deducción destinada a la producción y exhibición de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales, siendo su porcentaje del 20% de los costes directos de carácter artístico, técnico y promocional incurridos en dichas actividades, sin que la deducción generada en cada periodo impositivo pueda exceder de 500.000.-€ por contribuyente.

La base de la deducción se minorará en el importe de las subvenciones recibidas para la financiación de esos mismos gastos.

El importe de la deducción junto con las subvenciones percibidas no podrá superar el 80% de los gastos que generan el derecho a la deducción.

Límite en la aplicación de deducciones

En cuanto a las normas comunes aplicables a las deducciones, se incorporan las siguientes novedades:

El importe de las deducciones (Deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, Deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales, Deducciones por creación de empleo, y Deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad), aplicadas en el período impositivo, **no podrán exceder conjuntamente del 25** (antes 35) por ciento de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones. No obstante, **el límite se elevará al 50** (antes 60) por ciento cuando el importe de la deducción prevista en el artículo 35, que corresponda a **gastos e inversiones efectuados en el propio período impositivo, exceda del 10 por ciento de la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones.**

Comprobación de deducciones de periodos prescritos

Se regula de forma novedosa la facultad de la AEAT para comprobar deducciones aplicadas en un periodo y procedentes de periodos ya prescritos de la siguiente manera:

El derecho de la Administración para comprobar las deducciones previstas en este capítulo prescribirá a los 10 años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se generó el derecho a su aplicación.

Transcurrido dicho plazo, el contribuyente deberá acreditar que las deducciones cuya aplicación pretenda resultan procedentes, así como su cuantía, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y de la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil.

7) En los regímenes especiales

Régimen de consolidación fiscal.

En primer lugar, en la configuración del grupo fiscal, exigiendo, por un lado, que **se posea la mayoría de los derechos de voto (antes el 75%)** de las entidades incluidas en el perímetro de consolidación y, permitiendo, por otro lado, **la incorporación en el grupo fiscal de entidades indirectamente participadas a través de otras que no formaran parte del grupo fiscal**, como puede ser el caso de entidades no residentes en territorio español o de entidades comúnmente participadas por otra no residente en dicho territorio.

Como consecuencia de exigir sólo la mayoría de los derechos de voto, cabría la posibilidad de ostentar el 40% del capital social y el 50,01% de los derechos de voto (debido a la existencia de acciones sin voto o acciones propias en cartera)

Se reconoce la existencia de un nuevo grupo de consolidación fiscal constituido por todas las entidades dependientes residentes en España de una entidad no residente, siempre que ésta esté sujeta y no exenta a un impuesto de naturaleza análoga a nuestro IS, incluso aunque resida fuera de la UE o en un país sin convenio en vigor para evitar la doble imposición con España.

En segundo lugar, destaca la **configuración del grupo como tal, incluso en la determinación de la base imponible, de manera que cualquier requisito o calificación vendrá determinado por la configuración del grupo fiscal como una única entidad.** Esta configuración se traduce en reglas específicas para la determinación de la base imponible del grupo fiscal, de manera que determinados ajustes, como es el caso de la reserva de capitalización o de nivelación, se realicen a nivel del grupo.

Finalmente, se establece que la **integración de un grupo fiscal en otro no conlleve los efectos de la extinción de aquel,** prevaleciendo el carácter económico de este tipo de operaciones, de manera que la **fiscalidad permanezca neutral en operaciones de reestructuración que afectan a grupos de consolidación fiscal.**

El régimen especial aplicable a las operaciones de reestructuración

Presenta cuatro novedades sustanciales.

En primer lugar, **este régimen se configura expresamente como el régimen general aplicable a las operaciones de reestructuración**, desapareciendo, por tanto, la opción para su aplicación, y estableciéndose una **obligación genérica de comunicación a la Administración tributaria** de la realización de operaciones que aplican el mismo, **no obstante, cabe la renuncia a su aplicación.**

La segunda novedad destacable se basa en la **desaparición del tratamiento fiscal del fondo de comercio de fusión, consecuencia inmediata de la aplicación del régimen de exención en la transmisión de participaciones de origen interno, que hace innecesario el mantenimiento de este mecanismo complejo como instrumento para eliminar la doble imposición.**

Esta novedad simplifica de manera considerable la aplicación del Impuesto, **eliminando la necesidad de prueba de una tributación en otro contribuyente**, de difícil cumplimiento en ocasiones, como es el supuesto de adquisición de participaciones a través de un mercado organizado.

Como tercera novedad, se establece expresamente la **subrogación de la entidad adquirente en las bases imponibles negativas generadas por una rama de actividad, cuando la misma es objeto de transmisión por otra entidad, de manera que las bases imponibles negativas acompañan a la actividad que las ha generado, cualquiera que sea el titular jurídico de la misma.**

Finalmente, se atribuye expresamente a la Administración tributaria **la posibilidad de determinar la inaplicación parcial del régimen y la facultad de circunscribir las regularizaciones que pudieran efectuarse al ámbito de la ventaja fiscal indebidamente obtenida en este tipo de operaciones.**

El régimen de entidades de reducida dimensión:

Se sigue configurando sobre el importe neto de la cifra de negocios, si bien destaca la **eliminación de la escala de tributación que venía acompañando a este régimen fiscal**, minorando el tipo de gravamen de estas entidades.

También cabe decir que, en **el caso de grupos** en el sentido del art. 42 del C. Com., a los efectos de **determinar el importe neto de la cifra de negocios del conjunto de entidades que lo configuran** se precisa que deberán practicarse las **eliminaciones e incorporaciones** que correspondan por aplicación de la normativa contable.

Se excluye la aplicación de este régimen especial en el caso de entidades que tengan la consideración de entidad patrimonial.

Se suprime la libertad de amortización para bienes de escaso valor (art. 110 anterior) dado que se incorpora una libertad de amortización parecida de aplicación a todas las entidades (art. 12.3.c).

Para el caso de aceleración de amortización se incorpora el requisito de que se trate de elementos afectos

Se elimina la amortización más acelerada en caso de elementos patrimoniales objeto de reinversión (anterior art 113)

Reserva de nivelación de bases imponibles (Art. 105)

Esta reserva pretende guardar beneficios minorando la cuota a ingresar para compensar pérdidas en el futuro que supondrían menor cuota.

1. Las entidades que cumplan las condiciones establecidas en el artículo 101 de la LIS (ERD) en el período impositivo y apliquen el tipo de gravamen del 25%, podrán minorar su base imponible positiva hasta el 10 por ciento de su importe.

En todo caso, la minoración no podrá superar el importe anual de 1 millón de euros.

Si el período impositivo tuviera una duración inferior a un año, el importe de la minoración no podrá superar el resultado de multiplicar 1 millón de euros por la proporción existente entre la duración del período impositivo respecto del año.

Las cantidades que minoren la base imponible se adicionarán a la base imponible de los períodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos a la finalización del período impositivo en que se realice dicha minoración, siempre que el contribuyente tenga una base imponible negativa, y hasta el importe de la misma.

El importe restante se adicionará a la base imponible del período impositivo correspondiente a la fecha de conclusión del referido plazo.

3. **El contribuyente deberá dotar una reserva por el importe de la minoración, que será indisponible hasta el período impositivo en que se produzca la adición a la base imponible de la entidad de las cantidades que minoran la base imponible.**

La reserva deberá dotarse con cargo a los resultados positivos del ejercicio en que se realice la minoración en base imponible.

En caso de no poderse dotar esta reserva, la minoración estará condicionada a que la misma se dote con cargo a los primeros resultados positivos de ejercicios siguientes respecto de los que resulte posible realizar esa dotación.

A estos efectos, no se entenderá que se ha dispuesto de la referida reserva, en los siguientes casos:

- a) Cuando el **socio o accionista ejerza su derecho a separarse** de la entidad.
- b) Cuando la reserva se elimine, total o parcialmente, como consecuencia de operaciones a las que resulte de aplicación el **régimen fiscal especial establecido en el capítulo VII del título VII de la LIS**.
- c) Cuando la entidad deba aplicar la referida reserva en virtud de una **obligación de carácter legal**.

4. **La minoración prevista en este artículo se tendrá en cuenta a los efectos de determinar los pagos fraccionados.**

5. **Las cantidades destinadas a la dotación de la reserva prevista en este artículo no podrán aplicarse, simultáneamente, al cumplimiento de la reserva de capitalización establecida en el artículo 25 de la LIS ni de la Reserva para Inversiones en Canarias.**

6. **El incumplimiento de lo dispuesto en este artículo determinará la integración en la cuota íntegra del período impositivo en que tenga lugar el incumplimiento, de la cuota íntegra correspondiente a las cantidades que han sido objeto de minoración, incrementadas en un 5 por ciento, además de los intereses de demora (lo del 5% adicional constituye toda una novedad).**

Ejemplo:

Una ERD que tributa al 25% ofrece la siguiente información:

	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Base imponible	200.000	250.000	-25.000	-10.000	40.000	30.000	15.000
Dotación de Reserva indisponible hasta 5 años después del fin del periodo de minoración	20.000	25.000					

¿Cuáles son los ajustes extracontables a realizar?

	2015	2016	2017	2018	2021
Base imponible	200.000	250.000	-25.000	-10.000	15.000
Ajuste negativo: Minoración base imponible: 10% x base imponible previa	-20.000	-25.000			
Ajuste positivo por integración de la minoración de base imponible					
de 2015			20.000		
de 2016			5.000	10.000	10.000
Dotación de Reserva indisponible hasta 5 años después del fin del periodo de minoración	20.000	25.000			

Nota: Las cantidades que minoran la base imponible de 2015 y 2016 se añadirán a la base imponible de los períodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos a la finalización del período impositivo en que se realice dicha minoración, siempre que el contribuyente tenga una base imponible negativa, y hasta el importe de la misma, los años siguientes con base imponible negativa son 2017 y 2018.

El importe restante, 10.000 se añadirá a la base imponible del período impositivo correspondiente a la fecha de conclusión del plazo de 5 años, es decir el año 2021.

Ejemplo:

Reserva de capitalización y Reserva de nivelación

Una empresa de reducida dimensión ofrece la siguiente información:

Fondos propios al 31/12/2014:

Capital + reservas: 20.000

Resultados del ejercicio: 3.000

Fondos propios al 31/12/2015

Capital: 10.000 Capital: 10.000

Capital + reservas: 23.000

Bº del ejercicio y base imponible: 3.500

Aumento de fondos propios: 3.000 (reserva de resultados de 2014)

La entidad decide llevar a reservas todo el beneficio del ejercicio.

Reserva de capitalización:

10% sobre aumento de fondos propios:

Límite 10% de la Base Imponible del período impositivo.

Base imponible previa: 3.500

Reserva de capitalización: 10% x 3.000: - 300

Base imponible 3.200

Reserva de nivelación: 10% de la base imponible previa de la entidad. Límite 1 millón de euros.

Base imponible previa 3.200

Reserva de nivelación: 10% x 3.200 - 320

Base imponible 2.880

Debe constituir una reserva de nivelación de 320 y otra de capitalización de 300.

Nota si la reserva de capitalización minorara el 10% de la base imponible previa y posteriormente aplica la reserva de nivelación, el tipo efectivo de gravamen sería de 25% -10%x25: 22,5%, 22,5% -10% x 22,5%: 20,25%

MEDIDAS PARA LOS PERÍODOS 2014 Y 2015

Se incluyen algunas medidas que tienen efectos para los ejercicios iniciados en 2014 y en 2015. La nueva Ley establece, en general, sus efectos para 1 de Enero de 2016, y por tanto, con carácter general continuará siendo aplicable hasta esa fecha la normativa actual del IS.

1) Tipos impositivos: para 2015 se establece el tipo del 28%

Para las restantes entidades, seguirán siendo aplicables durante 2015, con carácter general, los tipos en vigor respecto del TRLIS actualmente vigente.

2) Adaptación de las deducciones por doble imposición interna correspondientes a ejercicios anteriores a 1 de Enero de 2015, que se podrán deducir en los ejercicios siguientes, debiendo recalcular su importe teniendo en cuenta el tipo de gravamen vigente en el período impositivo en que se aplique.

Con carácter general, es de destacar que **durante el período de 2015, continuarán siendo aplicables las medidas excepcionales introducidas con motivo de la crisis económica en ejercicios anteriores.**

Entre otras destacan las siguientes:

1.- **Las limitaciones a la aplicación del régimen de libertad de amortización** por los elementos del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias afectos a la actividad económica, **adquiridos hasta el 31 de Marzo de 2012.**

2.- **Desaparece, desde 1 de Enero de 2015, la deducción fiscal del fondo de comercio financiero,** aunque se establece un **régimen transitorio** permitiendo la deducción respecto de las inversiones realizadas antes de 1 de Enero de 2015 de acuerdo con lo establecido en la normativa en vigor actualmente, manteniéndose para 2015, como se ha indicado, la deducción con un límite máximo de la centésima parte.

3.- Se establece, asimismo, **desde 1 de Enero de 2014, que la integración en base imponible de las dotaciones por deterioro o de créditos u otros activos derivados de insolvencias, así como los correspondientes a sistemas de previsión social que hayan generado activos por impuesto diferidos, se producirá con el límite del 60% de la B.I. positiva previa a su integración y a la compensación de bases imponibles negativas.** Para 2015, se establece en su lugar, un límite similar al existente para la compensación de bases imponibles negativas para las grandes empresas.

f) Régimen de consolidación fiscal: las nuevas reglas respecto de la configuración del grupo fiscal previstas en la reforma, serán aplicables en el primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de Enero de 2015. Podrán formar parte, por tanto, del grupo ya a partir de ese ejercicio entidades que con la normativa actual no podían hacerlo.

Medidas temporales 2015:

La Nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades, en adelante NLIS, reduce los tipos de gravamen para los próximos ejercicios, pero, de forma transitoria, establece tipos de gravamen específicos para el ejercicio 2015:

→ Tipos de gravamen		2014	2015	2016
Disposición transitoria trigésima cuarta. Medidas temporales aplicables en el período impositivo 2015, i), j) y k)				
Tipo general		30%	28%	25%
[1] Reducción de la Base Imponible por dotación de la Reserva de capitalización (límite 10% B.I.)			25,2%	22,5%
Entidades a las que sean de aplicación los incentivos de Reducida Dimensión	Por la parte de la b.i. entre 0 y 300.000 €	25%	25%	25%
	Por la parte de la b.i. restante	30%	28%	
[1] Reducción de la Base Imponible por dotación de la Reciba de capitalización (límite 10% B.I.)			22,5%	22,5%
			28%	
[2] Reducción de la Base Imponible por dotación de la Reserva de nivelación de bases imponibles (límite 10% B.I.)			22,5%	22,5%
			28%	
[1] + [2] Aplicación sucesiva de ambas reducciones			20,25%	20,25%
			28%	
Entidades de nueva creación a las que sea de aplicación el tipo de gravamen reducido (primer ejercicio b.i. positiva y siguiente)	Por la parte de la b.i. entre 0 y 300.000 €	15%		15%
	Por la parte de la b.i. restante	20%	15%	
[1] Reducción de la Base Imponible por dotación de la Reciba de capitalización (límite 10% B.I.)			13,5%	13,5%
[2] Reducción de la Base Imponible por dotación de la Reserva de nivelación de bases imponibles (límite 10% B.I.)			13,5%	13,5%
[1] + [2] Aplicación sucesiva de ambas reducciones			12,15%	12,15%
Entidades de nueva creación constituidas entre 1 de enero de 2013 y 31 de diciembre de 2014			15%	15%
			20%	20%
Entidades a las que sea de aplicación el gravamen reducido por mantenimiento o creación de empleo	Por la parte de la b.i. entre 0 y 300.000 €	20%		
	Por la parte de la b.i. restante	25%		
Cuando los requisitos se cumplan en períodos impositivos iniciados a partir del 01.01.2015			20%	20%
			25%	25%

Prórroga de las Medidas temporales del 2014 al 2015:

Adicionalmente, la NLIS, conserva la prórroga de la aplicación de la mayoría de las medidas temporales previstas en la Ley 16/2013:

→ Limitación de las Deducciones por deterioro del Inmovilizado Intangible

Disposición transitoria trigésima cuarta. Medidas temporales aplicables en el período impositivo 2015, c, d, y e)

	2014	2015	2016
Fondo de comercio financiero	1%	1%	5%
Fondo de comercio	1%	1%	5%
Inmovilizado intangible con vida útil indefinida	2%	2%	5%
Diferencia entre el precio de adquisición de la participación por parte de la entidad adquirente y los fondos propios de la entidad transmitente que no hubiera sido imputada a los bienes y derechos adquiridos	1%	1%	5%

➔ Pagos fraccionados

Disposición transitoria trigésima cuarta. Medidas temporales aplicables en el período impositivo 2015, l), m) y n)

	2014	2015	2016
	Volumen de operaciones < 6.010.121,04 (Gran Empresa a Efectos del IVA)		Importe Neto Cifra Negocios < 6 millones €
BASE:	CUOTA ÍNTEGRA ÚLTIMO PERÍODO VENCIDO		
	- Deducciones y Bonificaciones		
	- Retenciones y Pagos a Cuenta		
	Porcentaje: 18%		
OPCIONAL	NO Gran Empresa a Efectos del IVA	Importe Neto Cifra Negocios < 6 millones €	
OBLIGATORIO	Gran Empresa a Efectos del IVA	Importe Neto Cifra Negocios > 6 millones €	
BASE:	RESULTADO POSITIVO DE LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS DEL ejercicio de los 3, 9 u 11 primeros meses de cada año natural o, para contribuyentes cuyo período impositivo no coincida con el año natural, del ejercicio transcurrido desde el inicio del período impositivo hasta el día anterior al inicio de cada período de ingreso del pago fraccionado		
	+ 25% dividendos y rentas DE ENTIDADES NO RESIDENTES a los que resulte de aplicación la exención por doble imposición		
		+ 100% dividendos y rentas DE ENTIDADES RESIDENTES a los que resulte de aplicación la exención por doble imposición	
Cifra de negocios			Porcentaje: 5/7 * Tipo de gravamen
Menos 10 millones €	5/7 * Tipo de gravamen		
Entre 10 millones € y 20 millones €	15/20 * Tipo de gravamen		
Entre 20 millones de € y 60 millones €	17/20 * Tipo de gravamen		
Más de 60 millones de €	19/20 * Tipo de gravamen		
	- Bonificaciones		
	- Retenciones y Pagos a Cuenta		
	12% // 6%		
Porcentaje mínimo Al menos de 20 millones de €	Minorado exclusivamente en el importe de los pagos realizados con anterioridad, correspondientes al mismo período impositivo		

➔ 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.

DEDUCCIONES PARA INCENTIVAR DETERMINADAS ACTIVIDADES			TRLIS				NUEVA LIS			
			ART.	2014	LÍMITE	PLAZO	ART.	LÍMITE	PLAZO	
Gastos de Investigación y Desarrollo (I+D)	hasta media de los 2 años anteriores	25%	25%-50%	18 años			25%	25%-50%	18 años	
	sobre el exceso	42%					42%			
Inversiones afectas a I+D (excepto inmuebles y terrenos)		35.1	8%	DesLÍMITE - 20%		35.1	8%	DesLÍMITE - 20%		
Deducción adicional por gastos personal investigador			17%	(it) 1.000.000 €			17%	(it) 1.000.000 € (I+D+it) 3.000.000 €		
Gastos de innovación tecnológica (it)		35.2	12%	(I+D+it) 3.000.000 €		35.2	12%	Importe adicional (I+D) 2.000.000 €		
DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN DE BENEFICIOS (sólo ERD)	Que apliquen la escala de gravamen del art. 114	37	10%	25%	15 años	DT 24ª. 5	10%	25%	15 años	
	Que apliquen la escala de gravamen de la DA 12ª		5%				5%			
Inversiones en producciones españolas de largometrajes cinematográficos y de series audiovisuales	Productor de la obra Coproductor financiero	38.2	18% 5%	25%	15 años					
Inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales de ficción, animación o documental (al menos el 50% de la base de deducción debe corresponderse con gastos realizados en territorio español)			Primer millón			36.1	20%	3.000.000 €		
Productores registrados que se encarguen de la ejecución de una producción extranjera de largometrajes cinematográficos o de obras audiovisuales (por los gastos realizados en territorio español)			Exceso				18%	y < 50% coste producción		
Espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales						36.2	15%	2.500.000 € Posibilidad solicitar abono		
Inversiones para la protección medio ambiente			39.1	8%	25%	15 años				
Gastos de formación profesional	hasta media de los 2 años anteriores	40	1%	25%	15 años					
	sobre el exceso		2%							
Creación de empleo para trabajadores con discapacidad	discapacidad ≥ 33% y < 65%	41	9.000 €	25%	15 años	38	9.000 €	25%	15 años	
	discapacidad ≥ 65%		12.000 €				12.000 €			
REINVERSIÓN DE BENEFICIOS EXTRAORDINARIOS	TG 35%	42	17%	25%	15 años	DT 24ª.3. y 7	15%	25%	15 años	
	TG 30%		12%				12%			
	TG 25%		7%				7%			
	TG 20%		2%							
Deducción por creación de empleo	Todas las empresas	43	3.000 €	25%	15 años	37	3.000 €	25%	15 años	
	Empresas < 50 trabajadores		50%				50%			
Por el primer trabajador menor de 30 años con contrato indefinido regulado en el art.4 L3/2012										
Base de la deducción: El menor de los siguientes importes: - Prestación por desempleo pendiente de percibir - 12 mensualidades de la prestación que tuviera reconocida										