

## REFORMA FISCAL

### Nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades

#### Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades

El 28 de noviembre de 2014 se publicó en el Boletín Oficial del Estado la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades ("**Ley 27/2014**" o "**Nueva LIS**"), que sustituye a la anterior normativa reguladora de este Impuesto, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades ("**Texto Refundido**" o "**TRLIS**"), aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo. A diferencia de lo que ha ocurrido con otros impuestos, la tan comentada reforma fiscal en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades no se ha traducido en la modificación de algunos artículos de la normativa existente sino en la aparición de una nueva ley completa derogando la anterior.

El Impuesto sobre Sociedades es un impuesto directo de naturaleza personal que grava la renta de las entidades jurídicas, manteniéndose en la Nueva LIS su estructura básica, apoyada en el resultado contable como determinante de la base imponible. Como se indica en la Exposición de Motivos, la Ley 27/2014 es fruto de una revisión global de la anterior normativa, plagada de puntuales modificaciones incorporadas sobre todo en los últimos años, en donde se incluyen múltiples novedades.

Por su trascendencia, hemos venido haciendo un seguimiento a la tramitación parlamentaria de esta nueva ley y hemos publicado un Boletín con las principales novedades que se contenían en su Anteproyecto de Ley y otro con las novedades incorporadas en el Proyecto de Ley. Ahora repasamos en este Boletín el texto definitivamente aprobado.

#### 1. Hecho imponible y contribuyentes del Impuesto

El hecho imponible es la obtención de renta por el sujeto pasivo, que pasa a denominarse "contribuyente", recayendo esta condición en los mismos sujetos que en la anterior regulación, con la única salvedad del sometimiento a esta Nueva LIS de las sociedades civiles con objeto mercantil, que bajo el TRLIS tributaban en régimen de atribución de rentas.

En la Nueva LIS se define el concepto de "actividad económica", similar al tradicionalmente utilizado en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ("**IRPF**"), y también se incluye el de "entidad patrimonial", que tiene relevancia a los efectos de la aplicación de ciertos regímenes y reglas especiales.

### 1.1 **Concepto de actividad económica**

Se incorpora en la Nueva LIS la definición de actividad económica, entendiéndose por tal, 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.

Específicamente, para la actividad de arrendamiento de inmuebles se requiere que su ordenación se realice al menos a través de una persona empleada con contrato laboral a jornada completa teniendo en cuenta todas las entidades pertenecientes al mismo grupo de sociedades en los términos del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

### 1.2 **Concepto de entidad patrimonial**

Se recupera el concepto de entidad patrimonial en términos muy similares al previsto en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio. Entidad patrimonial será aquella en la que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto a una actividad económica (es decir, aquella cuya actividad principal consista en la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario).

La determinación del valor del activo se realizará a partir de la media de los balances trimestrales del ejercicio de la entidad o, de los balances consolidados, si la entidad fuese dominante de un grupo según el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

No obstante, 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 (i) otorguen, al menos, el 5% del capital de una entidad y se posean durante un plazo mínimo de un año, (ii) con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, (iii) siempre que se disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y (iv) la entidad participada no sea una entidad patrimonial.

Esta condición se determinará teniendo en cuenta a todas las sociedades que formen parte de un grupo de sociedades en los términos del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

### 1.3 **Sociedades civiles**

Las sociedades civiles con objeto mercantil pasan a ser contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, mientras que las que no tengan objeto mercantil seguirán tributando en régimen de atribución de rentas.

Esta consideración entrará en vigor para los ejercicios iniciados en 2016, por lo que para estas sociedades se establece (i) un régimen de disolución y liquidación en la Ley 35/2006,

de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ("LIRPF") y (ii) un régimen transitorio.

### 1.3.1 *Régimen de disolución y liquidación de sociedades civiles*

Se establece un régimen fiscal especial para la disolución y liquidación de sociedades civiles en las que concurren las siguientes circunstancias:

- (a) Que antes del 1 de enero de 2016 les hubiera resultado de aplicación el régimen de atribución de rentas y que a partir de esa fecha cumplan los requisitos para adquirir la condición de contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades.
- (b) Que en los 6 primeros meses de 2016 adopten válidamente el acuerdo de disolución con liquidación y que en el plazo de 6 meses desde su adopción realicen los actos o negocios necesarios para su extinción. Hasta la fecha de extinción se seguirá aplicando el régimen de atribución de rentas.

Si no se opta por este régimen transitorio o no se cumple con los plazos indicados, la sociedad civil tendrá la consideración de contribuyente del Impuesto sobre Sociedades desde 1 de enero de 2016.

El régimen fiscal para la disolución y liquidación supone básicamente la exención o diferimiento de impuestos. Concretamente:

- (a) La disolución y liquidación estará exenta del ITP y AJD, en la modalidad de operaciones societarias.
- (b) No se devengará el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana por las adjudicaciones de inmuebles a los socios, manteniéndose la antigüedad en los socios a los efectos de futuras transmisiones.
- (c) Se regula el tratamiento de la transmisión de los activos y pasivos de la sociedad que se disuelve a sus socios en sus correspondientes IRPF, Impuesto sobre la Renta de no Residentes ("IRNR") e Impuesto sobre Sociedades, en términos similares a los que en su día se establecieron para la disolución y liquidación de las "sociedades patrimoniales".

### 1.3.2 *Régimen transitorio de sociedades civiles que pasen a ser contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades*

Se regula un régimen transitorio para las sociedades civiles y sus socios a los que hubiera resultado de aplicación el régimen de atribución de rentas de la LIRPF en periodos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2016 y tengan la consideración de contribuyentes por el Impuesto sobre Sociedades a partir de dicha fecha.

- (a) En cuanto a la integración de rentas, se establece que:
  - Las rentas devengadas y no integradas en la base imponible en los periodos en los que la entidad tributó en el régimen de atribución de rentas se imputarán en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al primer periodo impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2016.

- Las rentas ya integradas en aplicación del régimen de atribución de rentas no se integrarán nuevamente con ocasión de su devengo.

Los cambios de criterio de imputación temporal como consecuencia de su consideración como contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades no comportarán que ningún gasto o ingreso quede sin computar o que se impute nuevamente en otro periodo impositivo.

- (b) Para aquellas sociedades civiles que hubiesen tenido que llevar la contabilidad ajustada al Código de Comercio en los ejercicios 2014 y 2015, se establecen unas reglas especiales en relación (i) con la distribución de beneficios obtenidos en periodos impositivos en los que haya sido de aplicación el régimen de atribución de rentas y (ii) con las rentas obtenidas en la transmisión de la participación en las sociedades civiles que se correspondan con reservas procedentes de beneficios no distribuidos obtenidos en ejercicios en los que haya sido de aplicación el régimen de atribución de rentas.
- (c) Para aquellas sociedades civiles distintas de las previstas en la letra b) anterior, se entenderá que a 1 de enero de 2016, a efectos fiscales, la totalidad de los fondos propios están formados por aportaciones de los socios, con el límite de la diferencia entre el valor del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias, reflejados en los correspondientes libros registros, y el pasivo exigible, salvo que se pruebe la existencia de otros elementos patrimoniales.

Las participaciones a 1 de enero de 2016 en la sociedad civil adquiridas con anterioridad a dicha fecha, tendrán como valor de adquisición el indicado en esta letra c).

Los socios contribuyentes del IRPF de sociedades civiles a las que se haya aplicado el régimen de atribución de rentas y adquieran la condición de contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, podrán seguir aplicando la deducción en actividades económicas que estuviesen pendiente de aplicación a 1 de enero de 2016.

## 2. La base imponible

Respecto de la determinación de la base imponible del Impuesto, la reforma pone el acento en la búsqueda del objetivo de estabilidad de los recursos y consolidación fiscal, a través de la ampliación de la base imponible.

No se modifican sustancialmente los criterios generales para la determinación de la base imponible, que parte del resultado contable corregido según dispone la Ley, ni tampoco la naturaleza de las partidas y operaciones susceptibles de generar ajustes al mismo, si bien las relevantes limitaciones introducidas a la deducción de deterioros y gastos financieros, conjuntamente con la exención para evitar la doble imposición o las limitaciones para la deducción de determinadas rentas negativas intragrupo acercan, cada vez más, la base imponible al resultado de explotación.

### 2.1 Amortizaciones y otras depreciaciones sistemáticas

- (a) En relación con las amortizaciones, el aspecto más relevante es la simplificación de las tablas de amortización que, sin perjuicio de la posibilidad de desarrollo reglamentario, ahora se contienen en la propia Ley. En lo demás, la Nueva LIS no ofrece cambios sustanciales, manteniéndose la posibilidad de aplicar varios métodos de amortización

así como de justificar la depreciación efectiva del elemento y los supuestos tradicionales de libertad de amortización (e.g. I+D+i).

Igualmente, se establece la posibilidad de seguir aplicando la libertad de amortización prevista en la disposición adicional undécima del TRLIS a las cantidades pendientes, de acuerdo con los límites, condiciones y requisitos establecidos en su momento (sin perjuicio de las limitaciones específicas fijadas para el ejercicio 2015).

- (b) Como novedad, se establece la deducibilidad del inmovilizado intangible de vida útil definida atendiendo a la duración de la misma (sin límite anual máximo ni requisitos relativos al modo de adquisición o la relación con el transmitente, a diferencia de la norma vigente), sin perjuicio de la introducción de un régimen transitorio que impide la aplicación del nuevo régimen al intangible adquirido antes de 1 de enero de 2015 a entidades del mismo grupo en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.
- (c) La Nueva LIS establece la deducibilidad del precio de adquisición del activo intangible de vida útil indefinida, incluyendo el fondo de comercio, con el límite anual máximo del 5%, con independencia de su imputación contable o de la naturaleza del transmitente. No obstante, como en el caso anterior, el régimen transitorio impide la aplicación de este régimen respecto de los elementos adquiridos a entidades del grupo antes de 1 de enero de 2015 (y con independencia de si la transmitente lo había adquirido previamente a no vinculadas).

No obstante lo anterior, para 2015 la deducción fiscal del fondo de comercio de fusión (que subsiste bajo régimen transitorio para adquisiciones realizadas en periodos iniciados, para el transmitente, antes de 1 de enero de 2015) y del fondo de comercio general tendrá como límite máximo el 1% anual. La deducción del inmovilizado inmaterial con vida útil indefinida en 2015 tendrá como límite el 2% anual.

Desaparece a partir de 1 de enero de 2015 la deducción fiscal del fondo de comercio financiero (artículo 12.5 TRLIS), pero 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 anterior en vigor, manteniéndose para 2015 la deducción con un límite máximo de la centésima parte.

## **2.2 Deducción por reversión de medidas temporales**

- Los contribuyentes que tributen al tipo general (o al previsto para entidades de nueva creación) y a quienes les haya resultado de aplicación la limitación del 30% a las amortizaciones, tendrán derecho a una deducción en la cuota del 5% de las cantidades que integren derivadas de las amortizaciones no deducidas en los periodos impositivos que se hayan iniciado en 2013 y 2014. Esta deducción será del 2% en los periodos impositivos que se inicien en 2015.
- Los contribuyentes que tributen al tipo general (o al tipo previsto para las entidades de nueva creación) que se hubieran acogido a la actualización de balances (prevista en la Ley 16/2012) tendrán derecho a una deducción en la cuota del 5% de las cantidades que integren derivadas de la amortización correspondiente al incremento neto de valor resultante de aquella actualización. Esta deducción será del 2% en los periodos impositivos que se inicien en 2015.

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

### **2.3 Limitación temporal a la deducción de rentas negativas intragrupo**

No serán deducibles las pérdidas generadas en las transmisiones intragrupo de acciones o participaciones, inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, inmovilizado intangible, valores de deuda y establecimientos permanentes en el extranjero, hasta el periodo en que se cumpla alguna de la siguientes circunstancias:

- Que los citados elementos sean transmitidos a terceros ajenos al grupo, o bien, cuando la adquirente y la transmitente dejen de formar parte del grupo;
- Se den de baja en la entidad adquirente; o
- Cese la actividad del establecimiento o se extinga la sociedad transmitida (salvo en el caso de operación de reestructuración acogida al régimen especial de fusiones).

En el caso de elementos amortizables, la integración de la pérdida podrá hacerse en todo caso durante la vida útil restante, aplicando el método de amortización utilizado hasta la fecha.

En el caso de transmisión de acciones o participaciones o de establecimientos permanentes, las pérdidas que se hubieran obtenido en la transmisión intragrupo, se minorarán en el importe de las rentas positivas obtenidas en la transmisión a terceros, salvo que se pruebe que éstas han tributado efectivamente a un tipo de gravamen de, al menos, un 10%.

### **2.4 Limitación temporal a la deducción de deterioros de activos**

#### **2.4.1 Elementos de inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, inmovilizado intangible, instrumentos de patrimonio y valores representativos de deuda**

No será deducible el deterioro que se pudiera producir por la pérdida de valor de los elementos de inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible, incluyendo el fondo de comercio, instrumentos de patrimonio y valores representativos de deuda (renta fija). Estas pérdidas serán deducibles, entre otros supuestos:

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

#### **2.4.2 Créditos u otros activos derivados de insolvencias que hayan generado activos por impuesto diferidos**

Como excepción, sí serán deducibles, en determinados casos y con ciertas condiciones y límites, las dotaciones por deterioro de créditos u otros activos derivadas de insolvencias

así como los correspondientes a sistemas de previsión social que hayan generado activos por impuesto diferidos ("**DTA**"). En estos casos, se integrarán en la base imponible de acuerdo con lo establecido en la Ley, con el límite del 70% de la base imponible positiva previa a su integración, a la aplicación de la reserva de capitalización y a la compensación de bases imponibles negativas.

No obstante, para 2015 se establece, en su lugar, un límite similar al existente para la compensación de bases imponibles negativas para las grandes empresas de acuerdo con el cual:

- Las grandes empresas con un importe neto de la cifra de negocios igual o superior a 20 millones pero inferior a 60 millones de euros en los doce meses anteriores al inicio del periodo impositivo, podrán integrar estas dotaciones que generaron DTA hasta el límite del 50% de su base imponible positiva previa a dicha integración y a la compensación de bases imponibles negativas;
- Las grandes empresas con un importe neto de la cifra de negocios igual o superior a 60 millones de euros en el mismo periodo, podrán integrar estas dotaciones que generaron DTA hasta el límite del 25% de su base imponible positiva previa a dicha integración y a la compensación de bases imponibles negativas.

Se modifica igualmente el artículo correspondiente del TRLIS a efectos de incluir la misma limitación con efectos para el propio ejercicio 2014. Este efecto retroactivo tiene efectos en el pago fraccionado que se tenga que realizar en el mes de diciembre de 2014.

De forma adicional, se introduce un nuevo artículo regulando específicamente la conversión de los activos por impuesto diferido en crédito exigible (aplicable igualmente a los activos por impuesto diferido generados en periodos iniciados antes de 2015), y se añade, con efectos desde 1 de enero de 2011, un régimen similar para Cooperativas, con algunas particularidades.

### 2.4.3 *Deterioro de los créditos por insolvencias*

La Nueva LIS permite como excepción a la no deducibilidad de los deterioros de activos la correspondiente a los créditos derivados de posibles insolvencias.

El Texto Refundido ya contemplaba la deducibilidad para aquellos créditos con antigüedad superior a 6 meses y aquellos en los que el deudor estuviera declarado en situación de concurso, procesado por un delito de alzamiento de bienes o aquellas obligaciones reclamadas judicialmente u objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral; sin que fueran deducibles, bajo determinadas circunstancias, las pérdidas por deterioro de créditos adeudados por entidades de derecho público, por personas o entidades vinculadas y las estimaciones globales del riesgo de insolvencias de clientes y deudores.

La Nueva LIS mantiene este criterio de deducibilidad prácticamente en los mismos términos que en el TRLIS, matizando las condiciones para el caso de los créditos adeudados por entes públicos y entidades vinculadas con el acreedor y eliminando las restricciones anteriormente existentes para los créditos garantizados y afianzados y para los que han sido renovados o prorrogados.

## 2.5 Deducibilidad de gastos financieros

- (a) La Nueva LIS mantiene la no deducibilidad de los gastos financieros derivados de deudas con entidades del grupo según los criterios del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, derivadas de adquisiciones de participaciones a otras entidades del grupo o de aportaciones de capital a otras sociedades del grupo, salvo que se acrediten motivos económicos válidos para la realización de esas operaciones.
- (b) Se mantiene en términos parecidos a los actualmente recogidos en el Texto Refundido "el límite del 30% del beneficio operativo" respecto de la deducibilidad de los gastos financieros (exigiéndose en la Nueva LIS, cuando la participación es inferior al 5%, una inversión mínima para el cómputo de los dividendos recibidos como "beneficio operativo" de 20 millones de euros, en lugar de los 6 exigidos en la actualidad).

Se elimina, por otro lado, el plazo de 18 años para el aprovechamiento futuro de los excesos no deducidos en un periodo determinado, que pasa a ser indefinido.

Es novedosa la incorporación de una restricción específica y adicional en los casos de adquisición de participaciones en otras entidades cuando, con posterioridad, la entidad adquirida es incorporada al grupo de consolidación fiscal de la adquirente, con la finalidad de evitar que la actividad adquirida soporte el gasto financiero derivado de su propia adquisición. En ese caso,

Una regla similar se prevé para cuando la entidad adquirente realiza alguna operación de fusión con posterioridad. En ese caso, se aplicará un límite adicional del 30% del beneficio operativo de la entidad adquirente, sin incluir en su beneficio operativo a estos efectos el correspondiente a cualquier entidad que se fusione con ella en los 4 años siguientes.

Este límite adicional a la deducción del gasto financiero no será aplicable si el endeudamiento derivado de la operación no excede del 70% del coste de adquisición de las participaciones y la deuda se minorará, desde el momento de la adquisición, al menos en la parte proporcional que corresponda a cada uno de los 8 años siguientes hasta que la deuda alcance el 30% del precio de adquisición.

No obstante, esta restricción adicional no será aplicable respecto de:

- Entidades que se hayan incorporado a un grupo fiscal en periodos impositivos iniciados con anterioridad al 20 de junio de 2014.
- Operaciones de reestructuración realizadas con anterioridad a 20 de junio de 2014.
- Operaciones de reestructuración realizadas a partir del 20 de junio de 2014 pero que afecten a entidades ya integradas en un mismo grupo de consolidación fiscal con anterioridad a esa fecha.

Se mantiene la inaplicación de estas limitaciones del 30% del beneficio operativo (tanto la general como la específica y adicional relativa a compra de entidades) a:

- Entidades de crédito (incluyendo entidades financieras del grupo asimiladas a estos efectos), aseguradoras, fondos de titulización hipotecaria y fondos de titulización de activos;

- Cualquier entidad, en el periodo en que se produzca la extinción de la entidad (salvo en caso de reestructuración).

## 2.6 Otros gastos deducibles

- (a) Se especifica en la Nueva LIS que se debe entender por retribución de los fondos propios, y, por lo tanto, no deducible aquella que se corresponda con valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades, con independencia de su consideración contable.

Se incluyen en esa categoría a los préstamos participativos otorgados por entidades del mismo grupo de sociedades en los términos del artículo 42 del Código de Comercio. No obstante, esta limitación no resultará de aplicación a los contratos otorgados con anterioridad a 20 de junio de 2014.

En contrapartida, para evitar una doble imposición no deseada, la entidad prestamista de un contrato de préstamo participativo o la perceptora de las retribuciones de esos valores que no son considerados como gasto deducible, le otorgará el tratamiento de dividendo a esas cantidades, aplicando en su caso el régimen de exención previsto en la Nueva LIS según se comenta en el apartado 4 de este Boletín.

- (b) Se establece un límite máximo para la deducción de gastos por atenciones a clientes o proveedores del 1% del importe neto de la cifra de negocios del propio periodo impositivo.
- (c) Se señala expresamente que no se considerarán donativos o liberalidades las retribuciones de los administradores por el desempeño de funciones de alta dirección, u otras funciones derivadas de un contrato de carácter laboral.
- (d) Se rechaza la deducibilidad de los gastos con entidades vinculadas que, como consecuencia de una calificación fiscal diferente, no generen ingreso o generen un ingreso exento o sometido a un tipo de gravamen inferior al 10%, en clara reacción frente a las denominadas "operaciones híbridas".

## 3. Operaciones entre entidades vinculadas

El Texto Refundido establece la obligación de valorar por su valor de mercado aquellas operaciones llevadas a cabo entre partes vinculadas, imponiendo al mismo tiempo una serie de obligaciones de documentación en relación con las mismas y estableciendo un régimen de infracciones y sanciones para el caso de incumplimiento. Las principales novedades de la Nueva LIS se describen a continuación.

### 3.1 Criterios de vinculación

De manera resumida, se consideran partes vinculadas (i) una entidad (u otras de su mismo grupo) con sus socios, partícipes o administradores y personas unidas a éstos por relaciones de parentesco; (ii) entidades que pertenezcan a un grupo común y (iii) otras, basadas principalmente en criterios de participación indirecta, establecimientos permanentes, etc.

La Nueva LIS restringe, con carácter general, las reglas que determinan el perímetro de vinculación, elevando del 5% al 25% la participación necesaria para la consideración de la relación socio-sociedad, o eliminando supuestos de vinculación, como el de socios entre sí,

por el mero hecho de que uno de ellos forme parte de un grupo mercantil con la entidad participada por ambos o el que hacía referencia a entidades en régimen de sociedades cooperativas.

Desaparece también la referencia a la consideración de vinculación en la retribución satisfecha por una entidad a sus consejeros y administradores por el ejercicio de dichas funciones.

### **3.2 Obligaciones de documentación**

Se trasladan a la Nueva LIS las excepciones a las obligaciones de documentación recogidas en los artículos 18 a 20 del Reglamento (i.e. operaciones entre entidades del mismo grupo de consolidación fiscal, aquéllas en las que participan UTE y AIE – exceptuadas aquéllas que puedan acogerse al régimen del artículo 22 de la Ley -, las realizadas en el ámbito de ofertas públicas de venta o adquisición de valores y aquéllas que no superen conjuntamente 250.000 euros con una misma persona o entidad vinculada).

Por otro lado, se simplifica el régimen de documentación para aquellas entidades o grupos cuyo importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 45 millones de euros, y se mantienen las excepciones para la aplicación de este régimen simplificado a determinados tipos de operaciones.

### **3.3 Métodos de valoración**

La normativa anterior propugnaba una jerarquía en la selección y aplicación de los métodos existentes para acreditar la adecuación a mercado de los precios de transferencia pactados en operaciones vinculadas, priorizando los del Precio Libre Comparable, el Coste Incrementado o el Precio de Reventa, sobre el del Reparto del Beneficio o el del Margen Neto del Conjunto de las Operaciones.

En la Nueva LIS se mantienen todos estos métodos, pero se elimina la jerarquía entre ellos, admitiéndose de hecho, con carácter subsidiario, cualquier método o técnica de valoración que respete el principio de libre competencia.

### **3.4 Prestaciones de servicios por socios profesionales**

Se traen a la Ley los requisitos hasta ahora establecidos en el Reglamento para equiparar el valor convenido y el valor de mercado en los casos de prestaciones de servicios por socios profesionales - personas físicas - a una entidad vinculada, introduciéndose a estos efectos determinadas modificaciones:

- Se deja de exigir que el resultado del ejercicio previo a la deducción de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios sea positivo.
- Se reduce del 85% al 75% del resultado (previo a la deducción de las retribuciones de la totalidad de los socios-profesionales por la prestación de sus servicios) el umbral mínimo de la cuantía de las retribuciones correspondientes a la totalidad de los socios-profesionales.
- Se modifican determinados límites relativos a la cuantía de las retribuciones de los socios-profesionales, permitiéndose, en caso de incumplimiento de los requisitos por

parte de alguno de los socios-profesionales, que el resto que sí cumpla pueda aplicar esta regla.

### **3.5 Establecimientos permanentes**

Se introduce la obligación para los contribuyentes con establecimientos permanentes en el extranjero de incluir en su base imponible las rentas estimadas, valoradas en condiciones de mercado, que deriven de operaciones internas realizadas con éstos, siempre, eso sí, que lo permita un convenio para evitar la doble imposición internacional que resulte de aplicación.

### **3.6 Operaciones realizadas con o por entidades residentes en paraísos fiscales**

La Nueva LIS mantiene la obligación de valorar y documentar las operaciones efectuadas con personas o entidades residentes en paraísos fiscales por el valor de mercado, si bien se suprime la posibilidad de emplear la valoración convenida por las partes en el caso de que la tributación resultante en España fuera mayor.

### **3.7 Acuerdos previos con la Administración**

La normativa sobre operaciones vinculadas permite al contribuyente formular a la Administración propuestas de valoración de operaciones vinculadas para tratar de alcanzar un acuerdo al respecto ("**APA**"). Dichos acuerdos tienen validez no sólo desde el momento en que se logran sino también con carácter retroactivo.

La mencionada retroactividad alcanzaba hasta ahora al período impositivo en que se obtenía el APA así como al período anterior si no había finalizado el plazo de presentación de la declaración del impuesto. Ahora se permite que los efectos de los APA se amplíen a las operaciones de períodos impositivos anteriores siempre que no se encuentren prescritos.

### **3.8 Ajuste secundario**

Cuando el valor convenido entre partes vinculadas es distinto del valor normal de mercado, la norma establece que la diferencia entre ambos valores debe tener el tratamiento fiscal que corresponda a la naturaleza de las rentas puestas de manifiesto.

Como reacción a la reciente sentencia del Tribunal Supremo en relación con la regulación anterior de este ajuste secundario, se incorpora en el cuerpo de la Ley lo previsto en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, relativo al tratamiento de las diferencias valorativas en los supuestos en los que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, sin que haya ninguna modificación en cuanto a la calificación de tales rentas ya existente en la norma anterior (retribución de fondos propios, participación en beneficios, etc.).

Asimismo, y como novedad reseñable, se incluye en el texto de la Ley la posibilidad de que no se practique este ajuste cuando se proceda a la restitución patrimonial de la diferencia valorativa.

### **3.9 Procedimiento de comprobación del valor normal de mercado**

La norma habilita a la Administración a comprobar el valor normal de mercado de las operaciones efectuadas por el contribuyente en sus operaciones vinculadas; y, en

consecuencia, a efectuar, en su caso, según el Texto Refundido, las correcciones valorativas que procedan.

La Nueva LIS parece extender el alcance de esta habilitación, en el contexto de la comprobación de precios de transferencia, también a la calificación o naturaleza jurídica de las transacciones vinculadas objeto de revisión.

En la Nueva Ley también se ha eliminado la posibilidad de instar la tasación pericial contradictoria.

Destacable resulta, por último, la referencia introducida ex novo a la estanqueidad de la valoración realizada conforme a la normativa de precios de transferencia, siendo aplicable exclusivamente al Impuesto sobre Sociedades, al IRPF y al IRNR, lo que supone que (salvo disposición expresa en contrario) el valor de mercado determinado no producirá efectos respecto a otros impuestos, y viceversa.

### **3.10 Régimen de infracciones y sanciones**

El régimen sancionador hasta ahora vigente en materia de operaciones vinculadas establecía como tipos infractores:

- (a) La falta de aportación de la documentación o su aportación de forma incompleta o con datos falsos, para cuyo caso la sanción ascendía a 1.500 euros por dato y 15.000 euros por conjunto de datos omitidos o falsos, con unos límites máximos; y
- (b) Que el valor normal de mercado que se derivase de la documentación no fuera el declarado en el impuesto correspondiente, para el cual la sanción consistía en una multa pecuniaria proporcional del 15% sobre el importe de la cantidad que resulte de la corrección con un mínimo del doble de la sanción formal que correspondería por el primer supuesto infractor.

La Nueva LIS mantiene ambos tipos infractores con ligeras modificaciones: para el primero de ellos ha reducido la sanción de 1.500 a 1.000 euros y de 15.000 a 10.000 euros; mientras que para el segundo supuesto infractor se ha suprimido el mínimo del doble de la sanción correspondiente por aplicación de la multa pecuniaria fija.

## **4. Tratamiento de la doble imposición**

La Nueva LIS modifica sustancialmente las reglas del TRLIS destinadas a evitar o a paliar la doble imposición que se puede producir respecto de los dividendos y las rentas provenientes de participaciones en entidades residentes y no residentes en territorio español.

- (a) En cuanto a los dividendos o participaciones en beneficios procedentes de participaciones en entidades residentes, se establecía en el Texto Refundido una deducción sobre la cuota que podía ser del 100% o del 50% de la cuota íntegra correspondiente a la base imponible derivada de esos ingresos, en función del porcentaje y del tiempo de tenencia de la participación en la entidad. Ahora, en la Nueva LIS se implanta un régimen de exención paralelo al ya existente para el caso de participaciones en entidades no residentes.
- (b) Las rentas derivadas de la transmisión de participaciones en entidades residentes estaban sometidas a gravamen con la particularidad de poderse aplicar una deducción sobre la cuota en determinados casos respecto de las reservas acumuladas por la entidad

participada durante el período de tenencia de la participación. La Nueva LIS establece la exención para estas rentas, también en consonancia con el régimen previsto para rentas procedentes del exterior cuando se cumplan ciertos requisitos, siendo ésta la principal novedad en cuanto al tratamiento de la doble imposición.

- (c) Los dividendos y las rentas procedentes de participaciones en entidades no residentes y a las rentas obtenidas por establecimientos permanentes en el exterior seguirán estando exentos aunque se han introducido algunos cambios en cuanto a los requisitos que se han de cumplir para ello.
- (d) Por último, la Nueva LIS conserva la deducción sobre la cuota para dividendos y participaciones en beneficios procedentes del exterior como método alternativo al de exención; y también se mantiene en la Nueva LIS la posibilidad de deducir el impuesto soportado en el extranjero cuando en la base imponible se integren rentas obtenidas y gravadas fuera de España, ambos con el límite del impuesto que hubiera correspondido pagar en España si las rentas se hubieran obtenido en territorio español, permitiéndose ahora deducir en la base imponible el exceso del impuesto extranjero que no pueda ser deducido en cuota por exceder el límite anterior.

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

- (a) Para la aplicación de la exención, la participación en la entidad residente (i) debe ser de, al menos, un 5% o, alternativamente, tener un valor superior a 20 millones de euros y (ii) se deberá poseer ininterrumpidamente durante, al menos, un año, teniéndose también en cuenta el período que haya estado poseída por alguna otra entidad de su grupo de sociedades definido conforme al artículo 42 del Código de Comercio.
- (b) En el supuesto de que la entidad participada obtenga dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios de otras entidades en más de un 70% de sus ingresos, la aplicación de la exención respecto de dichas rentas requerirá que el contribuyente tenga una participación indirecta en esas entidades que cumpla los requisitos indicados sobre porcentaje o valor de adquisición y tenencia.

Dicho porcentaje de ingresos (70%) se calculará sobre el resultado consolidado del ejercicio en el caso de que la entidad directamente participada sea dominante de un grupo según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio y formule cuentas anuales consolidadas.

En caso de participación indirecta en filiales de segundo o ulterior nivel deberá respetarse el porcentaje mínimo del 5%, salvo que dichas filiales reúnan las circunstancias a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio para formar parte del mismo grupo de sociedades con la entidad directamente participada y formulen estados contables consolidados.

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

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

#### **4.2 Dividendos y rentas derivadas de participaciones en entidades no residentes**

- (a) Para la aplicación de la exención se requiere, además del cumplimiento del requisito de porcentaje y de tenencia de la participación mencionado en el apartado anterior, que la entidad participada haya estado sujeta y no exenta por un impuesto de naturaleza idéntica o análoga al propio Impuesto sobre Sociedades a un tipo nominal de, al menos, el 10%, con independencia de la aplicación de algún tipo de exención, bonificación, reducción o deducción sobre aquellos.
- (b) El requisito de "impuesto de naturaleza idéntica o análoga" se entenderá cumplido cuando la entidad participada sea residente en un país con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional que le sea de aplicación y que contenga cláusula de intercambio de información.
- (c) En el supuesto de que la entidad participada no residente obtenga dividendos, participaciones en beneficios o rentas derivadas de la transmisión de valores representativos del capital o de los fondos propios de entidades, la aplicación de la exención respecto de dichas rentas requerirá que el requisito de "impuesto de naturaleza idéntica o análoga" se cumpla, al menos, en la entidad indirectamente participada.
- (d) No se contempla, como regla general, como sí se exigía en el Texto Refundido, el que los resultados de la participada provengan de una actividad empresarial desarrollada en el extranjero.

#### **4.3 Especialidades en la aplicación de la exención**

- Se establece una fórmula de cálculo proporcional de la renta exenta para los supuestos en los que la participada no residente no haya estado sujeta durante todo el período de tenencia de la participación a un "impuesto de naturaleza idéntica o análoga" al Impuesto sobre Sociedades.
- También se recoge una regla especial de cálculo de la renta que se debe considerar exenta en el caso de transmisiones sucesivas de valores homogéneos, debiéndose considerar el saldo neto de las rentas de las distintas transmisiones. Se extiende también a las transmisiones de participaciones en entidades residentes la regla existente por la cual se limita la cuantía exenta cuando en alguna operación anterior se hubiesen transmitido determinados activos a cambio de las participaciones aplicando el régimen especial de neutralidad previsto para reestructuraciones empresariales de forma que no se hubiera integrado la renta obtenida en esa transmisión en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, del IRPF o del IRNR.

- Se impide la aplicación de la exención en el caso de la transmisión de participaciones en entidades patrimoniales o en agrupaciones de interés económico, en la parte de la renta que no se corresponda con un incremento de beneficios no distribuidos generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación. Tampoco se aplica a las rentas derivadas de la transmisión en una entidad que cumpla los requisitos del régimen de transparencia fiscal internacional siempre que al menos el 15% de sus rentas queden sometidas al mismo.
- En el caso de obtención de una renta negativa en la transmisión de las participaciones, a los efectos de su deducibilidad, esa renta negativa se reducirá en el importe de la renta positiva que, en su caso, hubiese obtenido una entidad del grupo de sociedades conforme al artículo 42 del Código de Comercio en alguna transmisión anterior y se hubiese declarado exenta. También, en su caso, se deberá minorar la renta negativa deducible en el importe de los dividendos exentos que hubiera recibido de esa participación desde el año 2009.
- Por último, la exención no se aplicará ni a los dividendos ni a las rentas procedentes de la transmisión de participaciones en entidades residentes en un país o territorio calificado como paraíso fiscal, excepto que resida en un Estado de la Unión Europea y se acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza actividades económicas.

#### **4.4 Rentas generadas por establecimientos permanentes**

Se sigue en la Nueva LIS con el criterio de no integrar en la base imponible del Impuesto las rentas negativas del establecimiento permanente hasta su transmisión o hasta que se produzca el cese en su actividad. Se regula expresamente la posibilidad de operar en un mismo país a través de establecimientos permanentes diferenciados, en cuyo caso la aplicación del régimen de exención o de deducción se hará por cada uno de los establecimientos permanentes de forma independiente.

## **5. Reducciones en la base imponible**

### **5.1 Reducción de la rentas de los activos intangibles ("Patent Box")**

Se mantiene en la Nueva LIS el tratamiento específico a las rentas procedentes de la cesión de determinados intangibles conocido como el "patent box" en términos similares al regulado en el TRLIS, sin perjuicio de la eliminación de la limitación del 80% al cómputo de las rentas de los activos no reconocidos en balance (que se equiparan a todos los efectos a los demás).

### **5.2 Obra benéfico-social de las Cajas de Ahorros**

Se mantiene el régimen en términos similares a los del Texto Refundido, estableciéndose, no obstante, la posibilidad de deducir fiscalmente los gastos de mantenimiento de la obra benéfico-social cuando, conforme a la normativa contable, se registren contra la cuenta de pérdidas y ganancias (estableciéndose la misma exigencia respecto de la dotación a la obra benéfico social por las fundaciones bancarias que, en lo demás, sigue un régimen similar al ya existente).

### 5.3 Reserva de capitalización

En "sustitución" de la tradicional deducción por reinversión, la Nueva LIS contempla esta figura para incentivar la reinversión y la capitalización de las sociedades.

De acuerdo con esta nueva medida, los contribuyentes sujetos al tipo general de gravamen o al del 30% podrán reducir su base imponible en un 10% del importe del incremento de sus fondos propios en la medida que (i) este incremento se mantenga durante un plazo de 5 años y (ii) se dote una reserva, por el importe de la reducción, debidamente separada e indisponible durante estos 5 años.

La reducción no podrá superar el 10% de la base imponible positiva previa a la reducción, a la integración de los ajustes por DTA y a la compensación de bases imponibles negativas. En el caso de insuficiencia de base imponible, las cantidades pendientes podrán aplicarse en los periodos impositivos que finalicen en los 2 años inmediatos y sucesivos al cierre del periodo impositivo en que se haya generado el derecho a la reducción, conjuntamente con la del propio ejercicio con el mismo límite.

Se establecen una serie de reglas para la determinación del incremento de los fondos propios, excluyéndose, entre otros, las aportaciones de socios o variaciones por activos diferidos, lo que conduce a que, como regla general, en la práctica, ese incremento de los fondos propios tenga que provenir de beneficios no distribuidos.

## 6. Compensación de bases imponibles negativas

### 6.1 Limitación a la compensación

Lo más novedoso es, además de no fijar ningún límite temporal para su compensación, la limitación, con efectos para los periodos impositivos que se inicien en 2016, del importe de las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores ("**BIN**") a compensar en un 70% de la base imponible previa, admitiéndose en todo caso la compensación hasta un importe de 1 millón de euros. Dicho límite de la base imponible previa se calculará tomando en consideración la base imponible del sujeto pasivo con anterioridad a la aplicación de los ajustes por la nueva reserva de capitalización.

Durante el periodo iniciado en 2015 continuarán siendo aplicables las limitaciones a la compensación de BIN por grandes empresas, de acuerdo con las cuales:

- Las empresas con un importe neto de la cifra de negocios igual o superior a 20 millones pero inferior a 60 millones de euros en los doce meses anteriores al inicio del periodo impositivo, podrán compensar las BIN de ejercicios anteriores hasta el límite del 50% de su base imponible previa a dicha compensación y a la aplicación de la reserva de capitalización;
- Las empresas con un importe neto de la cifra de negocios igual o superior a 60 millones de euros en el mismo periodo, podrán compensar las BIN de ejercicios anteriores hasta el límite del 25% de su base imponible previa a dicha compensación y a la aplicación de la reserva de capitalización.

No obstante, en el Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2015 se contempla una corrección a la Nueva LIS en la que se reduce al 60% el límite de la BIN compensable en el ejercicio 2016. Quedaría entonces, para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2015 los mismos límites que en 2014, para los iniciados en 2016 el límite sería del 60% y para los iniciados a partir del 1 de enero de 2017 sería del 70%.

## 6.2 Excepciones a la limitación a la compensación

La limitación a la compensación de BIN no resultará aplicable en el periodo en el que se produzca la extinción de la entidad (salvo que la misma se produzca en el marco de una operación de reestructuración protegida). Tampoco se aplicará la limitación:

- Sobre el importe de las rentas correspondientes a quitas o esperas consecuencia de un acuerdo con los acreedores del contribuyente.
- Sobre el importe de las rentas correspondientes a la reversión de las pérdidas por deterioro que se integren en la base imponible por aplicación del régimen transitorio aplicable a las pérdidas por deterioro de valores representativos de la participación en el capital o fondos propios de entidades, y a las rentas negativas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente, generadas en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013, siempre que las pérdidas por deterioro deducidas durante el periodo impositivo en que se generaron las BIN que se pretenden compensar hubieran representado, al menos, el 90% de los gastos deducibles de dicho periodo.

En el caso de que la entidad tuviera BIN generadas en varios periodos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013, este requisito podrá cumplirse mediante el cómputo agregado del conjunto de los gastos deducibles de dichos periodos impositivos.

Por otro lado, se modifican y amplían las reglas ya existentes para limitar el aprovechamiento de BIN en aquellos casos en los que se hayan adquirido sociedades con la finalidad de compensar sus BIN.

## 7. Tipos de gravamen

Se reduce progresivamente en el plazo de dos años el tipo general del 30% al 25%, manteniéndose un número significativo de tipos especiales para diversas categorías de entidades, entre los que destacan los siguientes:

- Las entidades de nueva creación que desarrollen actividades económicas tributarán al 15% durante los dos primeros periodos (salvo que deban tributar a un tipo inferior). No se aplicará este tipo a las entidades que tengan la consideración de entidad patrimonial en los términos indicados en la Ley.
- Se eliminan los tipos reducidos para empresas de reducida dimensión, equiparándose su tipo de gravamen con el general.
- Las entidades de crédito y las entidades dedicadas a la explotación, investigación y explotación de yacimientos y almacenamientos subterráneos de hidrocarburos tributarán al 30% (manteniendo así las primeras el tipo aplicable actualmente).

Estas medidas se acompañan de un régimen transitorio para el ejercicio que se inicie en 2015. En el siguiente cuadro, se recogen los tipos actuales y los vigentes a partir de 2015 y 2016:

	Ejercicio 2014	Ejercicio 2015	Ejercicio 2016 y ss.
Tipo general	30%	28%	25%
Entidades dedicadas a exploración, investigación y explotación de yacimientos de hidrocarburos	35%	33%	30%
Entidades de crédito	30%	30%	30%
Entidades de nueva creación (primer período con base imponible positiva y el siguiente)			
Base imponible hasta 300.000 euros	15%	15%	15%
Exceso sobre 300.000 euros	20%	15%	15%
Entidades con cifra de negocios inferior a 5 millones de euros y plantilla inferior a 25 empleados, que tributen al tipo general y creen o mantengan empleo			
Base imponible hasta 300.000 euros	20%	25%	25%
Exceso sobre 300.000 euros	25%	25%	25%
Empresas de Reducida Dimensión (cifra negocio inferior a 10 millones de euros)			
Base imponible hasta 300.000 euros	25%	25%	25%
Exceso sobre 300.000 euros	30%	28%	25%
Entidades parcialmente exentas (entidades sin fines lucrativos, colegios profesionales, mutuas,...)	25%	25%	25%
Entidades sin fines lucrativos acogidas a la Ley 49/2002	10%	10%	10%
Comunidades titulares de montes vecinales en mano común	25%	28%	25%
Cooperativas de crédito y cajas rurales			
Resultados cooperativos	25%	25%	25%
Resultados extracooperativos	30%	30%	30%
Cooperativas fiscalmente protegidas			
Resultados cooperativos	20%	20%	20%
Resultados extracooperativos	30%	30%	30%
SICAV			
Fondos de inversión			
Sociedades y fondos de inversión inmobiliaria	1%	1%	1%
Fondo de regulación del mercado hipotecario			
Fondos de pensiones	0%	0%	0%

Como consecuencia de la reducción de los tipos es necesario adaptar los créditos fiscales en cuota generados en los ejercicios anteriores y que estaban acreditados considerando los tipos anteriores. Así, se establece que el importe de las deducciones para evitar la doble imposición por dividendos percibidos de entidades residentes o las deducciones por impuestos satisfechos en el exterior pendientes de aplicar, se determinarán teniendo en cuenta el tipo de gravamen vigente en el período impositivo en que se aplique.

## 8. Bonificaciones

Se mantienen las bonificaciones por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla y por prestación de servicios públicos locales en los términos del Texto Refundido.

## 9. Deducciones para incentivar determinadas actividades

En la Nueva LIS no se incluyen la deducción por inversiones medioambientales, la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, la deducción por inversión de beneficios o la deducción por gastos para habitar a los empleados en la utilización de nuevas tecnologías.

La desaparición de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios ha dado lugar al establecimiento de un régimen transitorio para permitir el acogimiento a este beneficio fiscal de las rentas generadas con anterioridad a la entrada en vigor de la Nueva LIS.

Se mantienen, por tanto, únicamente las siguientes:

- Las deducciones por actividades de I+D+i.
- La deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales.
- Las deducciones por creación de empleo.
- La deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad.

La regulación de las dos últimas no sufre variación respecto de la contenida en el TRLIS. En las dos primeras sí se han incorporado algunas modificaciones.

### 9.1 Deducciones por actividades de I+D+i

Se mantiene la deducción en prácticamente los mismos términos del Texto Refundido destacando los siguientes aspectos:

- Dentro del concepto de actividad de investigación y desarrollo se modifica el tratamiento del software avanzado. Se considera como tal la creación, combinación y configuración de software avanzado, mediante nuevos teoremas y algoritmos o sistemas operativos, lenguajes, interfaces y aplicaciones destinados a la elaboración de productos, procesos o servicios nuevos o mejorados sustancialmente. Se asimilará a este concepto el software destinado a facilitar el acceso a los servicios de la sociedad de la información a las personas con discapacidad, cuando se realice sin fin de lucro. No se incluyen las actividades habituales o rutinarias relacionadas con el mantenimiento del software o sus actualizaciones menores.

- Se incluyen los proyectos de demostración inicial o proyectos piloto relacionados con la animación y los videojuegos dentro del concepto de actividad de innovación tecnológica.
- Se mantienen los tipos de deducción pese a la bajada del tipo general de gravamen.
- Frente al régimen anterior, en el que únicamente se minoraba la base de la deducción en el 65% de las subvenciones recibidas para el fomento de las actividades de I+D+i e imputables como ingreso en el período impositivo, pasa a minorarse el 100% de dichas subvenciones.

## 9.2 **La deducción por inversiones en producciones cinematográficas**

Esta deducción es objeto de modificaciones de mayor calado, pudiéndose destacar las siguientes:

- Se incrementa el tipo de deducción del 18% al 20% para el primer millón de euros de base de la deducción y en un 18% para el resto, a fin de potenciar sustancialmente esta deducción. No obstante, se elimina la deducción del 5% existente para el coproductor financiero.
- Se mantienen los componentes de la base de la deducción, aunque, en consonancia con la modificación descrita en el apartado, no se minorará en la parte financiada por el coproductor financiero. Las subvenciones recibidas para financiar las inversiones sí reducirán la base de la deducción.
- La base de la deducción deberá corresponderse, al menos en un 50%, con gastos realizados en territorio español.
- La deducción se condiciona a la obtención del correspondiente certificado de nacionalidad y del certificado de carácter cultural y al depósito de una copia de la producción.
- El importe de la deducción no podrá ser superior a 3 millones de euros ni podrá superar, conjuntamente con el resto de ayudas percibidas por el contribuyente, el 50% del coste de producción.
- La deducción se generará en cada período impositivo por el coste de producción incurrido en el mismo, si bien se aplicará a partir del período impositivo en que finalice la producción de la obra. No obstante, en el caso de producciones de animación, la deducción se aplicará a partir del período impositivo en que se obtenga el certificado de nacionalidad.
- Se introduce una nueva deducción del 15% de los gastos realizados en territorio español para la ejecución de una producción extranjera, siempre que dichos gastos sean, al menos, de un millón de euros, para atraer así a España la realización de grandes producciones internacionales. El importe de la deducción no podrá ser superior a 2,5 millones de euros, para cada producción realizada ni podrá superar, conjuntamente con el resto de ayudas percibidas por el contribuyente, el 50% del coste de producción.
- Asimismo, se introduce una nueva deducción del 20% de los costes directos de carácter artístico, técnico y promocional realizados en la producción de espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales, minorados en las subvenciones recibidas. Para su aplicación es necesario haber obtenido un certificado del Instituto Nacional de las Artes Escénicas y

de la Música así como destinar al menos el 50% de los beneficios obtenidos en el desarrollo de esas actividades a la realización de actividades que den también derecho a la deducción, en los cuatro ejercicios siguientes.

La deducción generada en cada período impositivo no podrá superar el importe de 500.000 euros por contribuyente ni podrá superar, conjuntamente con las subvenciones percibidas por el contribuyente, el 80% de dichos gastos.

### **9.3 Normas comunes para la aplicación de las deducciones**

Se mantiene el límite existente en el TRLIS del 25% sobre la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones, incrementándose dicho porcentaje al 50% cuando las deducciones por actividades de I+D+i excedan del 10% de la referida cuota íntegra minorada. No obstante, las siguientes deducciones podrán quedar excluidas de dichos límites:

- Las deducciones por actividades de I+D+i, conforme al régimen de "monetización" que se introdujo por la Ley 14/2013. A este respecto, se introduce la posibilidad de "monetizar" un importe adicional de 2 millones de euros correspondiente a la deducción por actividades de I+D (no así la deducción por actividades de innovación tecnológica) cuando los gastos de I+D del período impositivo excedan del 10% del importe neto de la cifra de negocios del mismo.
- La deducción del 15% de los gastos realizados en territorio español para la ejecución de una producción extranjera se excluye de este límite conjunto y, en caso de insuficiencia de cuota, se introduce la posibilidad de solicitar su abono a la Administración tributaria a través de la declaración del Impuesto sobre Sociedades.

### **9.4 Régimen transitorio**

Se recoge un régimen transitorio según el cual las deducciones que estuviesen pendientes de aplicar al inicio del primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2015 podrán deducirse en el plazo y condiciones establecidas en las citadas normas comunes. A estos efectos, el límite conjunto de deducciones se aplicará igualmente sobre la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.

## **10. Regímenes especiales**

La Nueva LIS mantiene, con carácter general, los regímenes especiales existentes en el TRLIS. Las principales modificaciones introducidas por la nueva normativa afectan a los regímenes de consolidación fiscal y de reestructuraciones empresariales con el objeto fundamental de adaptar su contenido a la normativa comunitaria.

Con independencia de lo anterior, se introducen en cada uno de los regímenes especiales, además de las novedades que son propias a cada uno de ellos, las correspondientes modificaciones para adaptar su contenido a las novedades introducidas en el régimen general del impuesto (i.e. nuevos mecanismos para evitar la doble imposición, nueva reserva de capitalización, etc.).

A continuación señalamos las principales modificaciones introducidas en cada uno de los regímenes respecto a la regulación contenido en el TRLIS.

## **10.1 Agrupaciones de interés económico y Uniones temporales de empresas**

### **10.1.1 Agrupaciones de interés económico**

La Nueva LIS será aplicable a las Agrupaciones de interés económico ("AIE"), con la excepción de lo referente al pago de la deuda tributaria en la parte de la base imponible que deba ser asignada a los socios residentes en España.

Se establece expresamente la imputación de las rentas, además de a los socios residentes en España, a los no residentes con establecimiento permanente en este territorio.

Se prevé expresamente la posibilidad de imputar a los socios –tanto residentes en territorio español como no residentes con establecimiento permanente en España– el importe de la reserva de capitalización que no haya sido aplicada por estas entidades en el periodo impositivo, salvo que el socio sea contribuyente del IRPF. En lo que respecta a la reserva de nivelación, se establece que la misma se adicionará (o minorará), en su caso, a la base imponible de la AIE.

Finalmente, en lo que se refiere al régimen de transmisión de las participaciones en las AIE, se establece que valor de adquisición deberá minorarse en el importe de las pérdidas sociales que hayan sido imputadas a los socios. No obstante, cuando así se establezca contablemente, el valor de adquisición se minorará en el importe de los gastos financieros, las BIN, la reserva de capitalización y las deducciones y bonificaciones que hayan sido imputadas a los socios en el periodo de tenencia de la participación hasta que se anule el referido valor, debiéndose integrar en la base imponible igualmente el correspondiente ingreso financiero.

### **10.1.2 Uniones temporales de empresas**

En términos generales, las Uniones temporales de empresas ("UTE") tributarán con arreglo al régimen fiscal especial establecido para las AIE, excepto en lo que se refiere a las reglas especiales de minoración del valor de adquisición de la participación en el momento de su transmisión, que únicamente podrá minorarse por el importe de las pérdidas sociales imputadas a los socios.

Las empresas miembros de las UTE que operen en el extranjero y las entidades que participen en fórmulas de colaboración análogas a las UTE en el extranjero podrán aplicar, exclusivamente, la exención de las rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente o la deducción por doble imposición internacional, siempre que cumplan los requisitos establecidos con carácter general para las rentas obtenidas por establecimientos permanentes en el exterior.

## **10.2 Entidades dedicadas al Arrendamiento de Vivienda**

Se elimina la bonificación del 90% prevista para las rentas derivadas del arrendamiento de viviendas por discapacitados en las que se hubieran efectuado obras e instalaciones de adecuación (equiparándose, por lo tanto, la bonificación al 85% para todos los casos).

Asimismo, se establece la incompatibilidad de la bonificación del 85% en la cuota aplicable a este tipo de entidades con la reserva de capitalización.

Se introducen determinadas modificaciones técnicas a los efectos de adaptar el régimen especial aplicable a este tipo de entidades a las modificaciones introducidas con carácter general en lo que se refiere a los mecanismos para la corrección de la doble imposición. En concreto, las siguientes:

- (a) Se establece que en el caso de distribución de dividendos con cargo a reservas que se hayan beneficiado de la bonificación del 85% únicamente podrá aplicarse la exención para evitar la doble imposición sobre el 50% de su importe. En caso de que existan diferentes tipos de reservas en la entidad, seguirá considerándose que los primeros dividendos distribuidos se corresponden al reparto de rentas no bonificadas.
- (b) En el caso de rentas derivadas de la transmisión de la participación, la parte de la renta correspondiente a reservas que se hayan beneficiado de la bonificación del 85% únicamente tendrá derecho a una exención del 50%.
- (c) No podrán ser objeto de eliminación los referidos dividendos o participaciones en beneficios en caso de que la entidad forme parte de un grupo de consolidación fiscal.

### **10.3 Sociedades y fondos de capital-riesgo y sociedades de desarrollo industrial**

Se mantiene vigente el régimen de exención ya existente en el TRLIS para las rentas positivas que pudieran obtenerse para el caso en el que no resultara aplicable la nueva exención prevista para las rentas obtenidas en la transmisión de participaciones que cumplan determinados requisitos.

No obstante lo anterior, como novedad, se excluye la aplicación del referido régimen de exención en los siguientes casos:

- Cuando el adquirente resida en un país o territorio calificado como paraíso fiscal.
- Cuando la persona o entidad adquirente esté vinculada con la entidad de capital-riesgo, salvo que sea otra entidad de capital riesgo, en cuyo caso, esta última se subrogará en el valor y la fecha de adquisición de la entidad transmitente.
- Cuando los valores transmitidos hubiesen sido adquiridos a una persona o entidad vinculada con la entidad de capital-riesgo.

En lo que se refiere a las sociedades de desarrollo industrial, desaparece el régimen vigente en el TRLIS, señalándose expresamente la aplicación de la nueva exención para evitar la doble imposición en relación con los dividendos que se perciban de estas entidades –con independencia del porcentaje de participación y del tiempo de tenencia de las acciones o participaciones–.

### **10.4 Instituciones de Inversión Colectiva**

Conforme a la Nueva LIS, los socios o partícipes de las Instituciones de Inversión Colectiva (“IIC”) deberán integrar en su base imponible los dividendos o participaciones en beneficios distribuidos por las IIC, así como las rentas derivadas de la transmisión de acciones o participaciones o del reembolso de estas, sin que les resulte posible aplicar la nueva exención para evitar la doble imposición ni las deducciones para evitar la doble imposición internacional previstas en la Ley.

## 10.5 Régimen especial de consolidación fiscal

La Nueva LIS mantiene el concepto de la consolidación fiscal como el resultado del sumatorio de las bases imponibles individuales de las entidades residentes en España, ajustado por las eliminaciones que corresponden por las operaciones intragrupo, aunque incorpora muchas novedades en cuanto a la consideración del perímetro del grupo atendiendo a las directrices de la Unión Europea y de la determinación de los ajustes en la base imponible y de los gastos deducibles bajo el prisma del grupo fiscal como un único contribuyente.

### 10.5.1 Perímetro del grupo fiscal

- (a) La Nueva LIS permite la consolidación de entidades españolas sin necesidad de que exista una entidad dominante española común, siempre y cuando la entidad no residente que participa en todas ellas no resida en un paraíso fiscal y cumpla los requisitos para ser considerada entidad dominante de acuerdo con las reglas establecidas para ello.

Así, deberán incorporarse al grupo fiscal aquellas entidades españolas indirectamente participadas por un mismo socio común a través de otras entidades que no formaran parte del grupo fiscal.

Se incluye también la posibilidad de que una entidad residente en territorio español pero sometida a normativa foral en el Impuesto sobre Sociedades de conformidad con el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco tenga la consideración de entidad dominante, equiparándose en su tratamiento fiscal a los grupos fiscales en los que la entidad dominante sea no residente en territorio español.

En estos casos, se establece la necesidad de nombrar una "entidad representante" del grupo fiscal, que será la que cumpla los requisitos hasta ahora encomendados a la entidad dominante.

- (b) La entidad dominante, además el requisito de participación del 75%/70%, deberá poseer necesariamente directa o indirectamente, durante todo el periodo impositivo, la mayoría de los derechos de voto de las entidades incluidas en el perímetro de consolidación fiscal.
- (c) Los establecimientos permanentes de entidades no residentes que no residan en paraísos fiscales podrán ser considerados tanto entidades dominantes respecto de las entidades cuyas participaciones estén afectas al mismo, como entidades dependientes del grupo.
- (d) Se permite, siempre que se cumplan los restantes requisitos para ello, la integración en el mismo grupo de consolidación fiscal de entidades que tributan al tipo general del impuesto junto a entidades de crédito que tributen a un tipo impositivo diferente (30%), siempre que así se opte para todas ellas. En este caso, el tipo de gravamen aplicable a todo el grupo será del 30%.
- (e) Se mantiene el criterio de que las entidades en situación de desequilibrio patrimonial no puedan formar parte del grupo de consolidación fiscal salvo que solventen esta circunstancia en la fecha de conclusión del ejercicio siguiente.

### 10.5.2 *Deducibilidad de los gastos financieros*

Los límites para la deducibilidad de los gastos financieros deberán medirse tomando en consideración el grupo fiscal, con la excepción de aquellos casos en los que dentro del mismo haya entidades de crédito o aseguradoras. En este caso, los límites de deducibilidad del gasto financiero deberán computarse excluyendo el efecto que en el grupo tengan estas entidades.

Por otro lado, como se ha indicado en el apartado 2.5 de este Boletín, la Nueva LIS incluye una regla especial para el cálculo del límite a la deducibilidad de los gastos financieros en el caso de que se incurra en deudas destinadas a la adquisición de las participaciones de una entidad que se incorpora posteriormente a un grupo fiscal.

### 10.5.3 *Opción por el régimen de consolidación fiscal*

La opción por el régimen de consolidación fiscal se debe tomar por el Consejo de Administración u órgano equivalente de cada entidad y no por la Junta de accionistas, como se requería anteriormente.

Por otro lado, se incrementa sustancialmente el importe de la sanción pecuniaria para aquellos casos en los que no se dé cumplimiento al requisito de que la opción por la aplicación del régimen de consolidación fiscal se acuerde por todas y cada una de las entidades integrantes del grupo fiscal.

### 10.5.4 *Régimen transitorio*

Las novedades de la Nueva LIS en relación con el perímetro del grupo exigen incorporar un régimen transitorio que regule la nueva situación de los grupos que ya tributaban bajo este régimen bajo el TRLIS. Así:

- (a) Las entidades que, hasta el momento, vinieran aplicando ya el régimen de consolidación fiscal continuarán aplicando el mismo de acuerdo con la nueva normativa.
- (b) Aquellas entidades que, de acuerdo con la nueva normativa, pasen a cumplir los requisitos para integrarse en un grupo fiscal ya existente, pasarán a formar parte del mismo en el primer periodo impositivo que se inicie a partir del 1 de enero de 2015 (debiéndose dar cumplimiento a los requisitos de opción y comunicación del acogimiento al régimen especial durante el referido periodo).

No obstante, no se extinguirá el grupo fiscal cuando la entidad dominante del mismo en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, se convierta en dependiente de una entidad no residente en territorio español en el primer periodo impositivo que se inicie a partir de dicha fecha, salvo que dicho grupo fiscal se integre en otro ya existente. En este último caso, la integración no conllevará los efectos generales de la extinción de un grupo fiscal, prevaleciendo el carácter económico de este tipo de operaciones, de manera que la fiscalidad permanecerá neutral.

- (c) Las entidades que cumplan por primera vez las condiciones para formar un grupo de consolidación fiscal, sin que formaran parte del mismo con anterioridad a la entrada en vigor de la nueva Ley por no cumplir los requisitos necesarios para ello, podrán

optar por la aplicación del régimen de consolidación fiscal en el primer período impositivo iniciado a partir de 1 de enero de 2015, siempre que la opción y comunicación se realice antes de la finalización de dicho período impositivo.

- (d) En el caso de integración de dos o más grupos fiscales previamente existentes, dicha integración y, en su caso, la incorporación de otras entidades en el grupo fiscal, se podrá realizar en el primer período impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2016.

En este caso, aquellos podrán seguir aplicando el régimen de consolidación fiscal en los períodos impositivos que se inicien en el año 2015 con la misma composición existente a 31 de diciembre de 2014, sin perjuicio de la aplicación de las reglas generales de incorporación y exclusión de entidades de un grupo de consolidación fiscal o la extinción del mismo.

- (e) Las eliminaciones practicadas en un grupo fiscal en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015 procedentes de la transmisión de participaciones en entidades pendientes de incorporar a la entrada en vigor de la Nueva LIS, se incorporarán de acuerdo con lo establecido en la Nueva LIS y les resultará de aplicación su régimen de exención.
- (f) Por último, con entrada en vigor al día siguiente de la publicación de la Nueva LIS en el BOE y efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2013, cuando una Caja de Ahorros o una fundación bancaria pierda la condición de sociedad dominante de un grupo fiscal en un período impositivo, la entidad de crédito se subrogará en dicha condición desde el inicio del mismo, sin que se produzcan los efectos de la extinción del grupo fiscal, salvo para aquellas entidades que dejen de formar parte del grupo por no tener la condición de dependientes.

## **10.6 Régimen especial aplicable a las operaciones de reestructuración**

Las novedades más relevantes que introduce la Nueva LIS en relación con este régimen son las siguientes:

- (a) Se configura este régimen como el general para las operaciones de reestructuración que será aplicable salvo que se comunique expresamente lo contrario, desapareciendo, por tanto, la necesidad de optar por su aplicación, aunque se establece la obligación de comunicar a la Administración tributaria la realización de operaciones que aplican este régimen.
- (b) Para la aplicación de este régimen sigue siendo necesario que la operación se realice por motivos económicos válidos. A estos efectos, las actuaciones de la Administración tributaria que determinen la inaplicación total o parcial del régimen por la inexistencia de esos motivos, eliminarán exclusivamente la ventaja fiscal obtenida y no producirán la inaplicación general del régimen.
- (c) Como consecuencia del establecimiento del régimen de exención en la transmisión de participaciones de entidades residentes en España, desaparece como mecanismo para eliminar la doble imposición el régimen de deducibilidad fiscal de la "diferencia de fusión" imputable como un mayor valor de los activos o fondo de comercio.

No obstante, se introduce una disposición transitoria por la cual se mantiene la deducibilidad de la "diferencia de fusión" generada con posterioridad a la entrada en vigor de la Nueva LIS, para aquellas adquisiciones de entidades participadas efectuadas con anterioridad a 1 de enero de 2015 en términos similares a los del TRLIS.

- (d) Se permite la subrogación de la entidad adquirente de una rama de actividad de las BIN generadas por esa rama en el pasado, de tal modo que las BIN acompañen a la actividad que las generó con independencia del titular jurídico de la misma. Asimismo, la entidad adquirente se subrogará en las BIN de la entidad transmitente cuando se produzca su extinción.
- (e) Se regula el tratamiento fiscal para aquellos contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades o del IRPF que, habiendo realizado una operación de reestructuración, pierden su condición de contribuyentes por los respectivos impuestos (con la consiguiente obligación de integración de la renta en la base imponible), y vuelvan a serlo en un momento posterior. En estos casos, se establece la posibilidad de obtener la devolución del impuesto que, en su caso, se hubiere satisfecho cuando no haya habido transmisión de las acciones o participaciones.

## **10.7 Transparencia Fiscal Internacional**

En este régimen que, en líneas generales, sigue el mismo tratamiento que el existente en el TRLIS, se incorpora un nuevo supuesto de obligatoriedad de imputación de la renta positiva obtenida por la filial no residente.

### **10.7.1 Nuevo supuesto de imputación de la totalidad de las rentas de la filial**

Partiendo de los requisitos de participación mínima y tributación máxima (50% de participación conjuntamente con personas o entidades vinculadas y tributación inferior al 75% del impuesto español), conforme se dispone en la Nueva LIS, se deberá imputar al contribuyente la totalidad de la renta obtenida por la filial, cuando la misma no disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales para su realización, incluso si las operaciones tienen carácter recurrente.

En estos casos, se deberá imputar el importe de la base imponible que resulte de aplicar los criterios y principios establecidos en la Ley y su normativa de desarrollo.

No se producirá la imputación señalada en aquellos casos en que el contribuyente acredite que las referidas operaciones se realizan con los medios materiales y personales existentes en la propia entidad en la que participa o en otra entidad no residente en territorio español perteneciente al mismo grupo, en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, o bien que su constitución y operativa responden a motivos económicos válidos.

Por otra parte, se excluyen del ámbito de aplicación de esta regla de imputación total las rentas típicamente obtenidas por sociedades holding (dividendos o participaciones en beneficios y transmisión de participaciones), cuando se ostente al menos el 5% del capital de una entidad 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 y la entidad participada no sea una entidad patrimonial.

### 10.7.2 *Supuesto anteriormente regulado en el TRLIS*

Para el supuesto de que existan esos medios materiales y personales para la realización de las actividades, se imputarán únicamente las rentas que provengan de determinadas fuentes, en línea con las reglas de la transparencia fiscal internacional contemplada en el TRLIS, aunque se han incorporado en la Nueva LIS pequeñas modificaciones respecto de las operaciones de capitalización y seguro que tenga como beneficiaria a la propia entidad, los instrumentos financieros derivados que no cubran riesgos de actividades económicas y las rentas de la propiedad industrial, intelectual, asistencia técnica, bienes muebles, derechos de imagen y arrendamiento o subarrendamiento de negocios o minas.

Se elimina el supuesto de no imputación cuando la suma de las rentas sea inferior al 4% de los ingresos totales de la entidad no residente, así como la posibilidad de medir el límite que permanecería vigente (15% de la renta total) a nivel del grupo de sociedades.

### 10.7.3 *Entidades residentes en otro Estado de la Unión Europea*

Se excluyen expresamente de la aplicación de este artículo las participaciones en entidades no residentes que sean residentes en otro Estado de la Unión Europea, en la medida que se acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realiza una actividad económica o que tengan la consideración de instituciones de inversión colectiva reguladas en la Directiva 2009/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de julio de 2009, siempre que sean distintas de las previstas en el artículo 54 de la Ley y que se hallen constituidas y domiciliadas en algún estado miembro de la Unión Europea.

## 10.8 **Régimen especial de las empresas de reducida dimensión**

Sin perjuicio de las adaptaciones necesarias en este régimen especial derivadas de las modificaciones introducidas en el régimen general, pueden señalarse con carácter específico las siguientes novedades:

- (a) Se establece expresamente la imposibilidad de aplicar este régimen especial cuando sea una entidad patrimonial.
- (b) Se continúa configurando la aplicación de este régimen especial tomando como base el importe neto de la cifra de negocios del sujeto pasivo, manteniéndose la referencia a que en el caso de grupos de entidades a los efectos del artículo 42 del Código de Comercio deberá atenderse al conjunto de entidades pertenecientes al mismo, añadiéndose, como novedad, que en este último caso no se tendrán en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan por aplicación de la normativa contable.
- (c) Se elimina la escala de gravamen reducida que, hasta el momento, venían aplicando estas entidades, tributando a partir de ahora al tipo general. No obstante, para el ejercicio 2015, aunque el tipo general del Impuesto será del 28%, para las entidades de reducida dimensión será del 25% hasta una base imponible de 300.000 euros.

Se introduce, como novedad más significativa, un régimen denominado "reserva de nivelación de bases imponibles negativas" que supone una reducción de hasta el 10% de la base imponible con un límite máximo anual de 1 millón de euros (o el importe que proporcionalmente corresponda en caso de que el periodo impositivo de la entidad fuera inferior al año). Este beneficio fiscal tiene las siguientes características:

- La reducción que se realice en la base imponible por este motivo se tendrá que integrar en las bases imponibles de los periodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos a la finalización del período en que se hubiera hecho la minoración, conforme la entidad vaya obteniendo BIN. El importe que no se haya integrado a la finalización de ese plazo por no haberse generado BIN suficiente, se adicionará a la base imponible del período correspondiente a la conclusión del plazo.
- Se tendrá que dotar con cargo a los beneficios del ejercicio en el que se realice la minoración una reserva por el importe de la minoración que será indisponible durante el período de 5 años anteriormente señalado. En caso de no poderse dotar esta reserva, la minoración estará condicionada a que la misma se dote con cargo a los primeros beneficios de ejercicios siguientes respecto de los que resulte posible realizar esa dotación.

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

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

### **10.9 Régimen especial de determinados contratos de arrendamiento financiero**

El TRLIS establecía que este régimen fiscal especial era aplicable a los contratos de arrendamiento financiero referidos en el apartado 1 de la disposición adicional séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito. La Nueva LIS simplifica esta condición señalando que el régimen especial se aplicará cuando el arrendador sea una entidad de crédito o un establecimiento financiero de crédito.

### **10.10 Régimen de las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros**

Este régimen permitía a las Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros ("**ETVE**") aplicar el método de exención a las rentas obtenidas procedentes de participaciones en entidades no residentes que cumplieran determinados requisitos, otorgando también un especial tratamiento en sus socios cuando obtenían rentas correspondientes a las declaradas exentas por la entidad. La extensión del método de exención a las rentas derivadas de participaciones en entidades residentes en España (también cuando concurren ciertas circunstancias) afecta a este régimen especial.

Destacan tres novedades en la Nueva LIS respecto de la regulación de este régimen especial en el Texto Refundido:

- (a) La primera es la elevación a 20 millones de euros (hasta ahora 6 millones de euros) el importe mínimo de la inversión para acceder a este régimen cuando no se dispone del 5% de participación mínima.

Sin embargo, este nuevo límite no resulta de aplicación en aquellas entidades que ya estuvieran aplicando el régimen de las ETVE en periodos impositivos iniciados con anterioridad al 1 de enero de 2015 y hubieran venido cumpliendo con el límite cuantitativo de 6 millones de euros en sus participadas.

- (b) La segunda es la corrección del tratamiento de los dividendos percibidos de las ETVE por las personas físicas residentes en España. Conforme al TRLIS, esos dividendos se debían integrar en la base "general" del IRPF mientras que con la Nueva LIS se han de incorporar en su IRPF como "rentas del ahorro".
- (c) La tercera es la posibilidad de que se beneficien del régimen especial de las ETVE las rentas exentas obtenidas en el extranjero por la entidad holding española a través de un establecimiento permanente –cuando se distribuyan a los socios no residentes de la entidad holding española o cuando formen parte de las rentas que estos obtengan como consecuencia de la transmisión de la entidad española-.

### **10.11 Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario**

En los últimos años se ha establecido un régimen especial para las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario ("**SOCIMI**") incluyendo un tratamiento específico para estas sociedades y para sus socios. En la Nueva LIS se han introducido las siguientes modificaciones:

- Con efectos para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2014, se exceptiona de retención la distribución de dividendos o participaciones en beneficios distribuidos por las SOCIMI en aquellos casos en los que la entidad perceptora sea una entidad que aplique, asimismo, este régimen especial y ambas entidades sean residentes fiscales en España.
- Con efectos para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2015, se modifica el régimen fiscal aplicable a los dividendos distribuidos por las SOCIMI con cargo a beneficios o reservas respecto a los que se hubiera aplicado el régimen especial y a las rentas obtenidas en la transmisión o reembolso de la participación en estas entidades, estableciéndose en estos casos que cuando el perceptor sea un contribuyente del Impuesto sobre Sociedades o del IRNR con establecimiento permanente no será de aplicación la nueva exención para evitar la doble imposición.
- También con efectos para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2015, la restricción existente en la anterior normativa a la aplicación por parte de los socios no residentes de la SOCIMI (sin establecimiento permanente) de la exención en el IRNR de las rentas derivadas de las transmisiones de valores o el reembolso de participaciones en fondos de inversión realizados en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores españoles únicamente será aplicable cuando la participación del socio sea igual o superior al 5%. Por lo tanto, en caso de participaciones minoritarias, inferiores al 5%, sí será posible aplicar esta exención.

### **10.12 Régimen fiscal del Mecenazgo**

El régimen de las entidades sin fines lucrativos a las que resulta de aplicación la normativa de la Ley 49/2002 se mantiene prácticamente en los mismos términos que en la anterior normativa y las novedades afectan fundamentalmente al incremento de los tipos de deducción aplicables:

- Se incrementa el porcentaje de deducción aplicable por las personas físicas en su IRPF, del 25% al 30%, si bien transitoriamente para 2015 dicho porcentaje queda establecido en el 27,5%. Además, los primeros 150 euros para el conjunto de donativos de cada contribuyente del IRPF tienen una deducción del 75% (50% en 2015).
- Se estimula la fidelización de las donaciones, realizadas tanto por personas físicas como jurídicas:
  - Las personas físicas podrán aplicar una deducción del 35% (en vez del 30% general) por el exceso sobre 150 euros donado, siempre que se hayan efectuado donativos a la misma entidad en los últimos tres años (dicho porcentaje se sitúa en el 32,5% en el ejercicio 2015).
  - Las donaciones fidelizadas durante un mínimo de 3 años, realizadas por las personas jurídicas, tendrán derecho a una deducción en el Impuesto sobre Sociedades del 40%, si bien en 2015 dicho porcentaje se fija en el 37,5%.

## 11. Pagos Fraccionados

Se siguen manteniendo en los mismos términos que en la anterior normativa las dos modalidades de pagos fraccionados:

- La que se calcula sobre la cuota íntegra del último periodo cuyo plazo de declaración estuviese vencido, minorado en las deducciones y bonificaciones, así como las retenciones e ingresos a cuenta correspondientes.

El porcentaje que se aplicará en este caso será el 18% (pudiendo ser modificado por Ley de Presupuestos Generales del Estado).

- La que se calcula sobre la base imponible del periodo de los 3, 9 u 11 primeros meses de cada año natural.

El porcentaje que se aplicará en este caso será el que resulte de multiplicar por 5/7 el tipo de gravamen de la entidad redondeado por defecto (pudiendo ser modificado por Ley de Presupuestos Generales del Estado).

Para entidades que tributen conforme al tipo general, el porcentaje de pago fraccionado será el 20% en 2015 y el 17% en 2016.

Esta modalidad resulta opcional salvo para aquellos contribuyentes cuyo importe neto de cifra de negocios (en el Texto Refundido se hablaba de "volumen de operaciones") haya superado la cantidad de 6 millones de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el periodo impositivo al que corresponda el pago fraccionado.

No obstante, en el periodo impositivo 2015 se mantienen las siguientes medidas temporales que ya venían aplicándose y que inciden básicamente sobre los tres elementos determinantes del importe a ingresar (la base del pago fraccionado, el porcentaje del pago fraccionado y el importe mínimo del pago fraccionado):

- Para la determinación de la base del pago fraccionado de las entidades que siguen el denominado "método de la base" se integrará en la base imponible del período respecto del cual se calcula el correspondiente pago fraccionado el 25% del importe de los

dividendos y las rentas devengadas en el mismo, que se correspondan con participaciones en el capital o en los fondos propios de entidades no residentes a los que resulte de aplicación la exención.

Asimismo, se integrará en el correspondiente pago fraccionado el 100% del importe de los dividendos y las rentas devengadas en el mismo, que se correspondan con participaciones en el capital o en los fondos propios de entidades residentes a los que resulte de aplicación la exención.

- El porcentaje aplicable sobre la base para determinar el pago fraccionado para los sujetos pasivos cuyo importe neto de cifra de negocios haya superado la cantidad de 6 millones de euros durante los doce meses anteriores a la fecha en que se inicien los períodos impositivos dentro del año 2015, será:

- El resultado de multiplicar por cinco séptimos el tipo de gravamen redondeado por defecto, cuando en esos doce meses el importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 10 millones de euros.

Para entidades que tributen conforme al tipo general, el porcentaje de pago fraccionado será el 20%. Este porcentaje se aplica también para las entidades cuyo importe neto de cifra de negocios no haya excedido de 6 millones de euros.

- El resultado de multiplicar por quince veinteavos el tipo de gravamen redondeado por exceso, cuando en esos doce meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 10 millones de euros pero inferior a 20 millones de euros.

Para entidades que tributen conforme al tipo general, el porcentaje de pago fraccionado será, por tanto, el 21%.

- El resultado de multiplicar por diecisiete veinteavos el tipo de gravamen redondeado por exceso, cuando en esos doce meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 20 millones de euros pero inferior a 60 millones de euros.

Para entidades que tributen conforme al tipo general, el porcentaje de pago fraccionado será, por tanto, el 24%.

- El resultado de multiplicar por diecinueve veinteavos el tipo de gravamen redondeado por exceso, cuando en esos doce meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 60 millones de euros.

Para entidades que tributen conforme al tipo general, el porcentaje de pago fraccionado será, por tanto, el 27%.

- Se mantiene el importe mínimo del pago fraccionado aplicable a los sujetos pasivos obligados a aplicar el método de base y cuyo importe neto de la cifra de negocios en los doce meses anteriores a la fecha en que se inicien los períodos impositivos dentro del año 2015 sea al menos de 20 millones de euros.

El porcentaje del 12% del importe mínimo el pago fraccionado se aplicará sobre el resultado positivo de la cuenta de pérdidas y ganancias.

No obstante, se excluirá de dicho resultado positivo el importe del mismo que se corresponda con rentas derivadas de operaciones de quita o espera consecuencia de un acuerdo de acreedores del contribuyente, incluyéndose en dicho resultado aquella parte de su importe que se integre en la base imponible del período impositivo. Esta exclusión se

introduce en una disposición final con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2014 (aunque formalmente no se haya excluido este efecto para 2014 en la determinación de la entrada en vigor de la Nueva LIS).

En el caso de entidades en las que al menos el 85% de los ingresos se correspondan con rentas a las que resulten de aplicación las exenciones previstas en los artículos 21 o 22 de la LIS (exenciones por doble imposición y exención de rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente) el porcentaje anterior será del 6%.

En el caso de entidades parcialmente exentas se tomará como resultado positivo el correspondiente exclusivamente a rentas no exentas.

Del resultado de aplicar el porcentaje sobre la base solo se podrán deducir los pagos fraccionados realizados con anterioridad correspondientes al mismo periodo impositivo.

El pago fraccionado mínimo no resultará de aplicación a las entidades acogidas a la Ley 49/2002, a las que tributan al 1%, a los fondos de pensiones y a las SOCIMI.

## 12. Gestión del Impuesto

Se mantienen por lo general las normas de gestión del impuesto previstas en la anterior normativa. Aparte de fijar el tipo general de retención o ingreso a cuenta en el 19% (20% para 2015) la novedad más significativa es la ampliación de facultades que se hace en la Nueva LIS a la Administración tributaria para su actividad de comprobación e investigación en relación con este impuesto. Así:

- (a) Se establece la posibilidad de la Administración tributaria de comprobar e investigar los hechos, actos, elementos, actividades, explotaciones, valores y demás circunstancias determinantes de la obligación tributaria, pudiendo regularizar los importes correspondientes a aquellas partidas que se integren en la base imponible en los periodos impositivos objeto de comprobación, aun cuando los mismos deriven de operaciones realizadas en periodos impositivos prescritos.
- (b) También se le otorga la posibilidad de comprobar e investigar las BIN y las deducciones pendientes de aplicar en un máximo de 10 años desde la finalización del plazo de presentación de la declaración del Impuesto en la que se generaron esas BIN o se acreditaron las deducciones. Transcurrido dicho periodo, el contribuyente deberá acreditar su procedencia y cuantía, exhibiendo las liquidaciones o autoliquidaciones en las que se generaron así como la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil.
- (c) Estas nuevas facultades resultarán de aplicación en los procedimientos de comprobación e investigación ya iniciados a la fecha de la entrada en vigor de la Nueva LIS en los que, a dicha fecha, no se hubiese formalizado propuesta de liquidación.

### 13. Entrada en vigor

La Nueva LIS entrará en vigor el 1 de enero de 2015 y será aplicable para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2015. No obstante, algunas de sus disposiciones producen efectos en otro ejercicio diferente como hemos indicado en el epígrafe correspondiente de este Boletín.

GARRIGUES

[www.garrigues.com](http://www.garrigues.com)

Síguenos:



La presente publicación contiene información de carácter general, sin que constituya opinión profesional ni asesoramiento jurídico.

© J&A Garrigues, S.L.P., quedan reservados todos los derechos. Se prohíbe la explotación, reproducción, distribución, comunicación pública y transformación, total y parcial, de esta obra, sin autorización escrita de J&A Garrigues, S.L.P.

Hermosilla, 3 - 28001 Madrid (España)  
T +34 91 514 52 00 - F +34 91 399 24 08